



Universidad de Chile
Facultad de Derecho
Departamento de Derecho Comercial

Beneficio positivo no-financiero en las *Empresas B*:
tratamiento tributario de desembolsos asociados, desde la
perspectiva de tributación de la renta.

Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales

Maximiliano Nicolás Barrenechea Briceño
Benjamín Andrés Marinao Cambor

Profesor Guía: Guillermo Caballero G.

Santiago de Chile
2022

A nuestras familias, por su paciencia y constante e incondicional apoyo.

AGRADECIMIENTOS

Agradecemos al profesor Guillermo Caballero G. por confiar en nuestro trabajo y guiarnos a lo largo de todo este proceso.

Agradecemos al profesor Álvaro Magasich A. por sus acertados comentarios y consejos para la construcción de esta memoria.

ÍNDICE

AGRADECIMIENTOS	4
RESUMEN	7
INTRODUCCIÓN	8
CAPITULO I: Empresa B. Nociones generales, historia, objetivos, características principales y recepción en Chile.	10
Subcapítulo I.I.: Historia, Características principales, Beneficio positivo no-financiero y giro de las Empresas B.	10
1. Orígenes de la Empresa B y recepción en América Latina.....	10
2. Objetivos y Características principales de las Empresa B.....	13
3. Beneficio o impacto positivo no-financiero de una Empresa B.	15
4. Giro comercial de la Empresa B	16
Subcapítulo I.II.: Empresas B en Chile.	18
1. TriCiclos, la primera Empresa B.....	18
2. Proyectos regulatorios.....	19
3. Marco Legal general de las Empresas B en Chile	20
3.1) Modificación de estatutos.....	20
3.2) Regulación como una entidad jurídica con fines de lucro.....	21
CAPITULO II: Aspectos tributarios fundamentales de tributación de la renta; contexto previo y principales modificaciones de la reforma tributaria del año 2020 (Ley N° 21.210), respecto del tratamiento de gastos.	24
Subcapítulo II.I.: Aspectos tributarios fundamentales de tributación de la renta.	24
1. Sobre el impuesto a la renta que debe declarar y pagar una Empresa B (Impuesto de Primera Categoría).....	24
2. Determinación de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría.	25
3. Concepto y tratamiento de los gastos cuya deducción la ley permite (“gastos necesarios”) y los “gastos rechazados”, previo a la reforma tributaria de la Ley N° 21.210.....	28
3.1) Sobre los gastos que la ley permite deducir (“gasto necesario”).....	28
3.2) Gastos rechazados.....	32
Subcapítulo II.II.: Obstáculos y contexto tributario previo a la Ley N° 21.210, respecto del tratamiento de gastos (2012-2020).	35
1. Obstáculos que supone la interpretación previa a la Ley N° 21.210 para el tratamiento tributario de los desembolsos “pro-beneficio positivo”.	35
2. Ejemplos prácticos que dan cuenta de la estricta interpretación del Servicio frente a los gastos necesarios en el periodo 2012-2020.....	37
3. Influencia de la Norma General Antielusión del Código Tributario.	41
4. Sentencia Corte Suprema en causa Rol N°15.514-2017 “Sociedad Austral de Electricidad con SII Dirección Regional Puerto Montt”.	43
Subcapítulo II.III.: Ley N°21.210 de 2020: Principales modificaciones que inciden en el tratamiento de desembolsos destinados al beneficio positivo no-financiero.	45
1. Antecedentes y principios de Ley N° 21.210.....	46
2. Modificaciones al Art. 31 inc. 1° LIR, sobre gastos necesarios.....	48
2.1) Nuevo texto legal.....	48
2.2) Definición de gasto necesario.	49

2.3) Criterios para definir la razonabilidad del monto del gasto.	53
2.4) Mantención de los otros requisitos generales del gasto necesario en el Art. 31 Inc. 1° LIR.....	53
3. Modificaciones al Art. 21 inc. 1° literal i. LIR, que grava con impuesto único los gastos rechazados.	54
3.1) Nuevo texto legal.	54
3.2) Condiciones adicionales del impuesto único que grava los gastos rechazados.	55
4. Modificaciones relevantes a los gastos especiales contemplados en el Art. 31 Inc. 4° LIR.....	57
4.1) Nuevo texto legal del encabezado del inciso 4°.	57
4.2) Gastos relacionados a sueldos, salarios y otras remuneraciones pagados o adeudados por la prestación de servicios personales (Art. 31 N° 6 LIR).....	58
4.3) Gastos relacionados la responsabilidad social empresarial (Art. 31 N° 13 LIR).....	61
<i>CAPITULO III: Tratamientos tributarios aplicables a los desembolsos asociados al beneficio positivo no-financiero de una Empresa B (2020-)</i>	65
Subcapítulo III.I.: Superación de obstáculos y tratamientos tributarios básicos.....	65
Subcapítulo III.II.: Análisis particular de cada tratamiento tributario aplicable a los desembolsos destinados al beneficio positivo no-financiero.	67
1. Primer tratamiento: Costo directo conforme al Art. 30 LIR.	67
2. Segundo tratamiento: Gasto necesario conforme al Art. 31 Inc. 1° LIR.	68
2.1) Los desembolsos “pro-beneficio positivo” de acuerdo con los nuevos requisitos legales de los gastos necesarios.	69
2.2) Pronunciamientos recientes del Servicio de Impuestos Internos.	75
3. Tercer Tratamiento: Desembolsos “pro-beneficio positivo” que tributan con el impuesto único de los gastos rechazados (Art. 21 Inc. 1° literal i. LIR).....	80
3.1) Desembolsos incluidos en el Tercer y Cuarto tratamiento.....	80
3.2) Impuesto Único del artículo 21 inc. 1° literal i. LIR.	80
4. Cuarto Tratamiento: Desembolsos que tributan con el Impuesto de Primera Categoría, al estar agregados en la Renta Líquida Imponible.....	82
Subcapítulo III.III.: Prevenciones.....	84
<i>CONCLUSIONES</i>	86
<i>BIBLIOGRAFÍA</i>	90

RESUMEN

Este trabajo presenta un análisis de la legislación nacional, doctrina y jurisprudencia relevante, que permitirá identificar los tratamientos tributarios aplicables a los desembolsos en que puede incurrir una Empresa B para materializar un impacto o beneficio positivo no-financiero en la comunidad cercana y medio ambiente, desde la perspectiva de la tributación de las rentas. Para esto, se detallará la historia y principales características de las Empresas B, además de la aplicación de este modelo empresarial en Chile, considerando el marco legal vigente.

Luego, se describirán aspectos tributarios fundamentales de tributación de la renta en general y en particular que han enfrentado las Empresas B entre los años 2012-2020 y las principales modificaciones al tratamiento tributario de gastos que establece la Ley N° 21.210 del año 2020. Finalmente, se enunciarán y analizarán los actuales tratamientos tributarios aplicables a los desembolsos destinados a un beneficio positivo no-financiero y las consecuencias jurídico-tributarias que suponen para la Empresa B.

INTRODUCCIÓN

A lo largo de la historia se ha entendido que una empresa, como entidad colectiva con fines de lucro, vela exclusivamente por los intereses de sus propietarios, buscando maximizar sus ganancias y minimizar sus pérdidas en el negocio emprendido.

Este paradigma viene a quebrantarse con la aparición de una nueva forma de entender a la empresa, a través de una estructura societaria mundialmente conocida como Empresa B o Benefit Corporation (B-Corp) en países anglosajones.

La Empresa B busca conseguir ganancias para sus propietarios explotando un determinado giro, pero tal interés confluye con un compromiso unilateral de la entidad por ser un aporte en el medio social, laboral y ambiental en que se desenvuelve, adaptando sus normas estatutarias y orgánica interna para conseguir tal propósito sin dejar de lado el ánimo de lucro perseguido por los socios o propietarios.

De esta manera, la Empresa B adopta un fin de naturaleza dual donde se *“amplía el deber fiduciario de los accionistas y gestores al incluir intereses no financieros, se compromete al impacto positivo en la sociedad y el medio ambiente y a operar con altos estándares de gestión y transparencia, al tiempo que busca el mejor rendimiento financiero y permite la repartición de utilidades entre accionistas”*¹.

El particular fin de naturaleza dual que suponen las Empresas B desafía las estructuras de nuestro sistema jurídico tributario, diseñado desde una perspectiva binaria, en el que conviven entidades con y sin fines de lucro con intereses aparentemente opuestos, con una marcada preponderancia del interés particular de los propietarios en una, y del interés colectivo en otra. Así, un modelo societario que combina ambos intereses simultáneamente puede verse enfrentado a variados conflictos o incertidumbres en el desarrollo de sus actividades regulares.

¹ ABRAMOVAY, R., et al. 2013. “Nuevas empresas, Nuevas economías: Empresas B en Sur América”. FOMIN. p. 5.

Siguiendo esta lógica, resulta de interés analizar y comentar los efectos tributarios que conlleva la actividad de una Empresa B en nuestro país, particularmente en lo que se refiere al financiamiento y gastos asociados de las actividades tendientes a lograr un beneficio positivo en la comunidad y en el medio ambiente

El análisis del tratamiento tributario al que se someten las Empresas B -en cuanto garantes de un interés colectivo anexo al interés particular de los propietarios- desde la perspectiva de la tributación de la renta, resulta de vital importancia para determinar su factibilidad, pues debemos considerar que esta entidad se encuentra inserta en un mercado regida por sus leyes o reglas, y que debe mostrarse necesariamente competitiva frente a otras empresas para el cumplimiento adecuado de sus fines. Además, la Empresa B -como cualquier otra empresa- debe adoptar una estrategia organizacional y comercial que la haga sostenible en el tiempo, pues de lo contrario está destinada al fracaso financiero y, accesoriamente, al fracaso en su intento por conseguir (o mantener) un beneficio positivo no-financiero que adquirió estatutariamente.

Este trabajo pretende distinguir los distintos tratamientos tributarios a los que puede encontrarse sujeto un determinado desembolso de la Empresa B destinado a la consecución de un impacto o beneficio positivo, teniendo en especial consideración las modificaciones introducidas por la ley N° 21.210 del año 2020 y la nueva regulación tributaria de los gastos necesarios para producir la renta.

CAPITULO I: Empresa B. Nociones generales, historia, objetivos, características principales y recepción en Chile.

Subcapítulo I.I.: Historia, Características principales, Beneficio positivo no-financiero y giro de las Empresas B.

1. Orígenes de la Empresa B y recepción en América Latina.

Una constante en las estructuras comerciales de las economías modernas es la organización de privados para obtener beneficios o lucrar a través empresas, comúnmente organizadas como una sociedad. El objetivo las sociedades, como bien lo señala nuestro Código Civil en su artículo 2053², es la puesta en común de bienes o servicios con el objeto de obtener beneficios y repartirlo entre quienes hayan decidido participar en este contrato. Sin embargo, en los últimos años hemos visto cómo este modelo tan arraigado dentro de nuestra economía ha sufrido cuestionamientos y, como consecuencia, reformulaciones, principalmente debido a cambios de paradigmas sociales y ambientales, cambiando, a lo menos parcialmente, la expectativa que los ciudadanos tienen de las empresas. Estas “exigencias” que los ciudadanos imponen a las empresas, pueden explicarse por la percepción que tienen respecto del funcionamiento de la actividad empresarial en general. Por una parte, los movimientos sociales reconocen “*que las empresas han sido la fuente de grandes avances en calidad de vida para millones de personas*”³, pero que, al mismo tiempo, “*pueden ser causa de gran destrucción social y ambiental*”⁴, haciéndose necesaria la exigencia de cambios en el funcionamiento productivo de las empresas.

Ante esto surge la necesidad de crear un modelo societario que no solo tenga como objetivo el mero lucro, sino que también busque el beneficio de toda la comunidad, intentando lograr una

² Art. 2053 Código Civil: La sociedad o compañía es un contrato en que dos o más personas estipulan poner algo en común con la mira de repartir entre sí los beneficios que de ello provengan.

³ CORREA, Ma.E. 2019. “Sistema B y las Empresas B en América Latina: Un movimiento social que cambia el sentido del éxito empresaria”. CAF. p.31.

⁴ Loc. Cit.

especie armonía entre el legítimo interés lucrativo de los socios y el deseo de aportar positivamente al medio en que se desenvuelve.

Como indican Cristian HUERTA, basándose en el contenido de MIKEL, HENRY y URSELAI, “*los altos niveles de pobreza, desigualdad social, contaminación y depredación de recursos, requieren de respuestas concretas y de propuestas de solución sustentables, lo cual abre oportunidades a programas y proyectos de emprendimiento social. De esta manera surge como nuevos actores la empresa social y las empresas con propósitos sociales, quienes articulan la creación simultánea de valor social y valor económico*”⁵.

Las Empresas B (o por su nombre en inglés, Benefit Corporations o B-Corps) nacen en el año 2006, “*a través de un modelo de empresa creado por Jay Coen Gilbert, Barth Houlahan y Andrew Kassoy*”⁶, empresarios estadounidenses que, por medio de la organización sin fines de lucro “*B Lab*”, pretendieron “*incentivar el crecimiento de un nuevo sector de la economía, donde el desarrollo social y cuidado medioambiental sea realizado aprovechando las fuerzas del mercado*”⁷.

Para el cumplimiento de este fin, *B Lab* creó el certificado privado llamada *Certificación de Empresa B*, el cual es entregado a aquellas empresas con fines de lucro que, interesadas en aportar al desarrollo social y cuidado medioambiental, logran sortear exitosamente la evaluación de la organización certificadora. Como indican TAPIA y ZEGERS: “*[E]ste certificado constata que las empresas que realizan el proceso con éxito tienen ciertos estándares de transparencia, responsabilidad, sustentabilidad, y performance con el objetivo de crear valor para la sociedad y no tan solo para los accionistas de la empresa*”⁸.

Nos comenta el profesor Raúl ETCHEVERRY, que las empresas que cuentan con la *Certificación de Empresa B*, estarán en condiciones de⁹:

⁵ HUERTA, C. 2018. “El cuarto sector de la economía en Chile ¿Es necesaria una legislación para las Empresas B?”. Tesis para optar al grado de Magister en Políticas Públicas. Santiago, Universidad de Chile. p. 17.

⁶ *Ibid.*, p. 7.

⁷ *Loc. Cit.*

⁸ TAPIA, C. y ZEGERS, P. 2014. “Análisis descriptivo de las Empresas B en Chile”. Seminario para optar al título de Ingeniero Comercial. Santiago, Universidad de Chile, p. 19.

⁹ ETCHEVERRY, R. 2013. “La empresa comercial frente a la comunidad: empresas B”. Revista Pensar en Derecho, N°3. Buenos Aires, Universidad de Buenos Aires. p. 44.

1. Demostrar estándares rigurosos de impacto social y ambiental positivos.
2. Distribuir legalmente, entre sus accionistas, la responsabilidad empresarial al considerar los intereses de la comunidad, los trabajadores y el medio ambiente en la toma de decisiones
3. Co-construir una voz colectiva al pertenecer a la comunidad de Empresas B.

La innovadora y ambiciosa propuesta de *B Lab* aterrizó en nuestra región gracias a *Sistema B*, organización creada por cuatro emprendedores (entre ellos, los chilenos Juan Pablo Larenas y Gonzalo Muñoz), quienes “*a fines de 2011 acordaron un contrato de licencia con B Lab para traer las Empresas B a América Latina*”¹⁰.

Sistema B es una plataforma que, a grandes rasgos, “*promueve la evolución de los mercados y de la economía para ir más allá del crecimiento económico y ofrecer soluciones de escala a los grandes desafíos de la humanidad y del planeta*”¹¹, convirtiéndose en el principal impulsor regional de los ideales que sustentan a la Empresa B.

Desde el año 2012, *Sistema B* trabaja por conseguir cuatro objetivos¹²:

- 1) Lograr que cientos de empresas obtengan la “*Certificación de Empresa B*”, y que miles midan su impacto positivo a la comunidad y el medio ambiente con las herramientas que *B Lab* y *Sistema B* ponen a disposición.
- 2) Implementación de un “*Mercado +B*”, donde el éxito se mida por el bienestar de personas y naturaleza. Para esto, se considera la realización de diversos programas, talleres o encuentros tendientes a la promoción de los principios que guían a las Empresas B en la sociedad.
- 3) Promoción de un ecosistema favorable para una nueva economía. Esto, a través de colaboración con líderes de opinión, la sociedad civil y académicos interesados en difundir los principios de este movimiento.
- 4) Fortalecimiento institucional de *Sistema B*. La organización forma parte de un movimiento de carácter global, que incluye al mencionado *B Lab* y sus organizaciones

¹⁰ CORREA, op.cit. p. 64

¹¹ *Ibíd.*, p. 61-62.

¹² *Ibíd.*, p. 66.

regionales asociadas: *B Lab Europa, B Lab UK, B Lab Australia y B Lab África del Este*. Además, *Sistema B* ha implementado un sistema de gobernanza “*a partir de un Directorio Internacional con directores de los diversos países, encargado de cuidar la esencia de la visión, misión y valores, junto con un Comité de Ética*”¹³.

La estructura de la Empresa B ha tenido amplia aceptación en países latinoamericanos, tanto así que hoy en día países como Argentina y Chile ya cuentan con proyectos de ley en trámite para regular a las empresas que adopten una estructura comercial con propósito o beneficio positivo¹⁴, mientras que, por su parte, Colombia, Ecuador, Uruguay y Perú ya cuentan con una ley en su ordenamiento jurídico que regula la materia¹⁵. Este gran recibimiento en la región podría deberse, según lo señalado por el profesor Jaime ALCALDE, a “*la propia realidad económica y social del continente, que reclama soluciones que no son proveídas (o no lo son oportunamente) por parte de los respectivos Estados*”¹⁶, encontrándose en la Empresa B una alternativa viable para dar respuesta a estos problemas.

A la fecha de cierre de esta memoria, gracias a las iniciativas y la promoción de *B Lab y Sistema B*, existen más de 4.424 Empresas B certificadas en el mundo, de las cuales 792 se encuentran en Latinoamérica¹⁷.

2. Objetivos y Características principales de las Empresa B.

Las Empresas B -como señala el profesor Guillermo CABALLERO- corresponden a un tipo o especie de “Empresa con Propósito” las cuales, en general, se caracterizan por “*incluir, en los estatutos, que el desarrollo de sus actividades económicas perseguirá la producción de un impacto positivo o la reducción de algún efecto negativo en la comunidad y el medio*”

¹³ *Ibíd.*, p. 71.

¹⁴ ALCALDE, J. 2018. “Observaciones a un nuevo proyecto de ley que regula las empresas de beneficio e interés colectivo desde la experiencia comparada”. *Revista Chilena de Derecho Privado*, N°31, pp. 381-382

¹⁵ Véase Ley N° 1.901 de 2018 que Crea las Sociedades de Beneficio e Interés Colectivo en Colombia; la Ley Orgánica de Emprendimiento e Innovación, Suplemento del Registro Oficial N° 151 del 28 de febrero de 2020 en Ecuador; la Ley N° 19.969 de 2021 en Uruguay; y la Ley N° 31.072 de 2021 en Perú.

¹⁶ ALCALDE, op. cit. p. 394.

¹⁷ SISTEMA B. s.f. Recuperado de: <https://www.sistemab.org/>

ambiente”¹⁸, sin distinguirse si se organizan como una organización con o sin fines de lucro al ser analizadas desde un sentido amplio ¹⁹.

Como comenta la cofundadora de *Sistema B*, María Emilia CORREA, la visión de *B Lab* con todas sus actividades “*es lograr, en el tiempo de una generación, que todas las compañías compitan no solo para ser las mejores del mundo, sino también las mejores para el mundo*”²⁰, lo que de alguna manera resume el objetivo de una Empresa B.

ALCALDE, aborda las características de las Empresas B explicando que éstas “*son sociedades mercantiles donde la transparencia, la participación de los trabajadores y el impacto positivo sobre la sociedad civil y el ambiente se añaden al propio objeto lucrativo que ellas desarrollan por vía de una reforma estatutaria, creando un bienestar para las personas, las comunidades y el ecosistema, que es susceptible de ser cuantificado bajo ciertos estándares parametrizables*”²¹.

TAPIA y ZEGERS, por su parte, entienden que el fundamento de la Empresa B es “*utilizar el poder del sector privado para crear beneficios para las personas y el entorno, buscando el bien común y equidad en las partes interesadas, desviándose del enfoque tradicional de hacer feliz sólo a los accionistas*”²².

Adherimos a las ideas de los anteriores autores, entendiendo que el objetivo principal de la Empresa B, en tanto “Empresa con Propósito”, será la adopción de un compromiso social y medioambiental para aportar al bien común (esto es, un beneficio positivo no-financiero), el cual debe ser sostenible en el tiempo y financiado a través de las rentas que se generen en el desarrollo de su giro o actividad comercial.

¹⁸ CABALLERO, G. 2021. “Las empresas con propósito y la regulación del cuarto sector en Iberoamérica: Informe Jurisdiccional de Chile”. SEGIB, PNUD, IDRC. p.33.

¹⁹ Como señala CABALLERO en su investigación “*Las empresas con propósito y la regulación del cuarto sector en Iberoamérica: Informe Jurisdiccional de Chile*”, en la discusión actual de nuestro país es posible distinguir un concepto amplio y uno restringido de “Empresa con Propósito”. El concepto amplio equipara a las “Empresas con Propósito” con las “Empresas Sociales”, incluyéndose en ellas organizaciones con y sin fines de lucro, tales como cooperativas, las asociaciones gremiales, las asociaciones de consumidores, las empresas B y las empresas de comercio justo. En contraposición, la noción restringida de “Empresa con Propósito” entenderá por tales exclusivamente a aquellas personas jurídicas con fines de lucro que buscan un impacto positivo en su entorno (véase p. 10 del Informe mencionado).

²⁰ CORREA, op.cit. p. 44.

²¹ ALCALDE, op.cit., p. 385.

²² TAPIA y ZEGERS, op. cit., p. 20.

Respecto de las características principales de toda Empresa B debidamente certificada, podemos mencionar las siguientes²³:

- a. Los accionistas o propietarios de la Empresa B se comprometen voluntariamente a generar un impacto positivo sobre la naturaleza y la comunidad cercana, a cumplir con los estándares más rigurosos de desempeño social y ambiental (Beneficio o impacto positivo no-financiero), y gestionar sus impactos sociales y ambientales con el mismo rigor y transparencia que los financieros.
- b. Sus accionistas o propietarios amplían legalmente su mandato fiduciario, para asegurar su compromiso de tener impacto positivo a largo plazo y lograr equilibrar el propósito con la rentabilidad. Esto se materializa con la incorporación de cláusulas en los estatutos de la Empresa relativas al impacto positivo comprometido.
- c. La empresa se somete a una evaluación externa de su gestión social y ambiental, y adopta una identidad pública que permite al mercado y a los consumidores, empleados, inversionistas, proveedores o vecinos reconocer el compromiso de mejorar su impacto social y ambiental. Esta evaluación externa es realizada por *B Lab* que, en caso de un resultado positivo, otorgará la “*Certificación de Empresa B*”, dando garantía a la comunidad del cumplimiento, por parte de la empresa evaluada, de los estándares necesarios para la consecución del impacto positivo comprometido.

3. Beneficio o impacto positivo no-financiero de una Empresa B.

La *Evaluación de Impacto B*, herramienta desarrollada por *B Lab* y puesta a disposición de todas las empresas para “*medir el avance de su gestión social y ambiental en todos los ámbitos de negocio*”²⁴, define “Impacto positivo” como:

²³ CORREA, op. cit., p. 54.

²⁴ *Ibid.*, p. 48.

*“la solución de problemas de los distintos grupos de interés con que se relaciona la empresa: trabajadores, proveedores, clientes, comunidad, accionistas y el medioambiente, a través de la gestión del negocio o de los productos o servicios de la empresa”*²⁵

Atendida la sencillez y completitud de esta definición, la adoptaremos para efectos del desarrollo de este trabajo. De todas maneras, hacemos la prevención de que en la actualidad es preferible hablar de “beneficio positivo no-financiero” en lugar de “impacto positivo”, sin perjuicio de que ambos conceptos comparten el mismo contenido.

Ejemplos de beneficio positivo no-financiero existen en cantidades inimaginables, pudiendo citar como muestra²⁶: la regeneración de vida o ecosistemas, la valorización de la biodiversidad, innovación para reducir la pobreza a través de soluciones tecnológicas, reducción de la reincidencia carcelaria con programas de inserción social y capacitación laboral para la población penal, buscar la equidad en el mercado ofreciendo alternativas de adquisición o financiamiento a los grupos más desfavorecidos, combate de la obesidad y promoción de la alimentación saludable, democratización de la información, financiamiento de fundaciones, promoción del consumo consciente y la reducción de la basura, alternativas deportivas para personas con capacidades especiales, entre muchos otros.

4. Giro comercial de la Empresa B

El concepto “giro”, de acuerdo con la semántica de la palabra según la Real Academia Española, es definido en su quinta acepción como el *“conjunto de operaciones o negocios de una empresa”*.

²⁵ Ibid., p. 126.

²⁶ ABRAMOVAY et. al., op. cit., p. 40-42.

Por su parte, el Servicio de Impuestos Internos (en adelante, también el “Servicio” o “SII”) define “giro comercial” como “*la actividad económica desarrollada*”²⁷ por una empresa, en su Diccionario Básico Tributario Contable.

Tradicionalmente, el giro comercial se identifica con las operaciones o actividades que permiten generar y maximizar las ganancias para los propietarios de la empresa, sin tener en vista otras actividades que tiendan a satisfacer intereses generales de la comunidad cercana en lugar de lograr un beneficio pecuniario inmediato.

La gran innovación de las Empresas B es romper con esta perspectiva tradicional, incorporando el beneficio positivo no-financiero a desarrollar en su giro comercial. La Empresa B postula una nueva forma de hacer negocios, dónde no solo importa establecer *qué* actividad económica conformará el giro, sino que también *cómo* esta se va a llevar a cabo.

Así, producto de la voluntad de sus propietarios, la Empresa B amplía el alcance de su giro en comparación con una empresa tradicional, donde la solución de problemas de la comunidad cercana y la sostenibilidad son requisitos esenciales para el desarrollo de su actividad económica.

¿Cuál es la manera de introducir este giro amplio, con el beneficio positivo no-financiero incorporado, en los estatutos sociales? Según el profesor Guillermo CABALLERO, es necesario introducir una cláusula modal -denominada “clausula sobre propósito especial”-, que establezca que “*el cumplimiento del objeto social se procurará realizar generando un impacto positivo en el entorno, para lo cual los administradores sociales deben considerar el interés de los colectivos vinculados a la empresa y velar por los intereses de la comunidad vecina y la protección del medio ambiente*”²⁸.

En virtud de esta cláusula, se altera la forma en que presuntivamente se debe cumplir con el objeto social, es decir, la manera en cómo deberá obtenerse el lucro. Como señala CABALLERO: “*Si la búsqueda de lucro aparece como la “voluntad presunta” sobre la finalidad común de los socios o accionistas, la cláusula sobre propósito especial explicita la*

²⁷SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. S.f. Recuperado de: https://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_g.htm.

²⁸ CABALLERO, G. op. cit., p. 23.

“voluntad real” de los socios o accionistas de elevar a elemento causal del contrato de sociedad la forma en que el beneficio económico se pretende alcanzar, mostrando su preferencia por la generación de beneficios de forma sostenible”²⁹.

Por tanto, si bien el fin de lucro sigue siendo el objetivo común de los socios en una Empresa B, éste no podrá llevarse a cabo de cualquier manera, sino que, en la forma estipulada en el estatuto, y que -necesariamente- deberá ser armónica y sustentable con el medio ambiente, con la comunidad en que se desenvuelven y sus grupos vinculados.

Cabe mencionar que particular importancia tiene dicha cláusula a la hora de evaluar la labor de los administradores sociales, ya que, como mencionamos, ésta modifica la forma de explotar el objeto social y, por tanto, la manera en como se obtienen beneficios. Con ellos se amplía el abanico de actividades que deben realizarse con miras a cumplir con el objeto social, tendientes tanto a obtener beneficios económicos, como a llevar a cabo las actividades dentro del marco del beneficio positivo no-financiero comprometido.

Subcapítulo I.II.: Empresas B en Chile.

Habiéndose abordado los orígenes y principales características de las Empresas B y su beneficio positivo no-financiero, en este apartado repasaremos brevemente la recepción de estas ideas en nuestro país y el marco legal en el que se encuentran insertas.

1. TriCiclos, la primera Empresa B.

TriCiclos es una empresa chilena dedicada a crear soluciones para combatir la generación de residuos, contemplando todas las etapas del proceso de producción, el consumo del producto y su posterior descarte. Para esto, ofrece servicios y productos que van desde la consultoría estratégica para empresas hasta la instalación de “puntos limpios” para la entrega voluntaria de materiales reciclables por parte de la población³⁰.

²⁹ *Ibíd.*, p. 24.

³⁰ TRICICLOS. S.f. “Productos y Servicios”. Recuperado de: <https://triciclos.net/productos-y-servicios/>

A fines del año 2011, TriCiclos recibió formalmente su “*Certificación de Empresa B*” por parte de *B Lab*, convirtiéndose en la primera empresa sudamericana en superar la exigente evaluación de la organización sin fines de lucro³¹. Destacamos, además, que su co-fundador, Sr. Gonzalo Muñoz, es también co-fundador de *Sistema B* y miembro del directorio de *B Lab USA*, poniendo de manifiesto la estrecha relación de TriCiclos con el desarrollo de las Empresas B en Chile y la región sudamericana.

Así, desde la certificación formal de TriCilos como Empresa B, podemos establecer el inicio de actividades de las Empresas B en nuestro país, que a la fecha de esta publicación llegan al número 157 empresas con la “*Certificación de Empresa B*”³².

2. Proyectos regulatorios.

Pese a lo reciente que pueden resultar los intentos legislativos que se nombraran a continuación, cabe destacar que el “espíritu” que rodea a las Empresas B ha estado en presente en nuestro país desde ya hace unos años. Como indican TAPIA y ZEGERS, incluso antes que se importara el concepto de Empresa B a Chile, emprendedores chilenos “*ya operaban con una esencia y alma interesada en ser una compañía con políticas de trabajo justas, preocupadas por la comunidad, por los actores interesados, los trabajadores, poniendo en balanza no solo entregarles ganancias financieras a los accionistas, sino también estar conscientes de los problemas del entorno*”³³. Estos emprendedores, en su mayoría jóvenes, estaban conscientes de los problemas sociales y medioambientales existentes, buscando generar sus propias soluciones frente a los impactos negativos y “*entendiendo que el éxito no va de la mano solamente con maximizar las utilidades*”³⁴.

³¹ GUIOTECA. 2013. ¿Qué son las empresas B? El caso Triciclos para entender otra forma de hacer negocios. Recuperado de: <https://www.guioteca.com/rse/%C2%BFque-son-las-empresas-b-el-caso-triciclos-para-entender-otra-forma-de-hacer-negocios/>.

³² SISTEMA B. 2021. Recuperado de: <https://www.sistemab.org/directorio-b/>.

³³ TAPIA y ZEGERS, op.cit., p. 40.

³⁴ Loc. Cit.

Los intentos políticos para regular este tipo de empresas se han traducido en dos proyectos ministeriales (del año 2013 y 2015)³⁵ y dos proyectos de ley (del año 2015 y 2017). De estos, solo el Proyecto de Ley “*Boletín N°11273-03*” del año 2017, presentado por los entonces diputados Maya Fernández y Felipe Kast, ha logrado llegar a discutirse formalmente en el Congreso.

El mencionado proyecto busca entregar certeza regulatoria a las *Empresas de Beneficio e Interés Colectivo*, definiéndolas como: “(...) una persona jurídica formada por un fondo común suministrado por sus socios quienes son responsables sólo por sus respectivos aportes, sociedad que se constituye o acoge a las disposiciones de la presente ley y que incluye en su objeto social de sus Estatutos el impacto positivo o la reducción de algún efecto negativo en la comunidad y el medio ambiente” (Art. 3°).

El proyecto de ley, a la fecha de esta publicación, continúa en el Primer Trámite Constitucional, a la espera de su aprobación en la Cámara de Diputados.

3. Marco Legal general de las Empresas B en Chile

3.1) Modificación de estatutos.

Como se ha comentado, es esencial para que una empresa candidata a la *Certificación de Empresa B* apruebe la evaluación de *B Lab* que sus estatutos sean adecuadamente modificados, ampliando el deber fiduciario de los propietarios hacia la consecución de un beneficio positivo no-financiero para la comunidad en general.

Para el caso de las empresas chilenas que se hayan configurado como Sociedad Anónima (S.A.), Sociedad por Acciones (SpA), Sociedad de Responsabilidad Limitada (SRL) o Cooperativa, *Sistema B* indica que deben incorporar las siguientes cláusulas en sus estatutos sociales³⁶:

³⁵ ALCALDE, op. cit., p. 403.

³⁶ SISTEMA B. 2021. Recuperado de: <https://www.sistemab.org/modificaciones-legales-chile/>

1. En un artículo separado, a continuación del objeto social:

“Cumplimiento del Objeto Social: En el cumplimiento del objeto social, la Sociedad procurará generar un impacto positivo para la comunidad, las personas vinculadas a la Sociedad y el medio ambiente. Sólo los socios/accionistas de la Sociedad podrán exigir el cumplimiento de lo dispuesto en el presente artículo.”

2. Al tratar la administración:

“En el desempeño de sus actividades, la administración de la Sociedad deberá considerar no solo los intereses de sus socios/accionistas, sino a los trabajadores, clientes y proveedores de la Sociedad y otras partes directa o indirectamente vinculadas a ella. Asimismo, deberá velar por los intereses de la comunidad donde opera y por la protección del medio ambiente local y global. Los administradores deberán dejar constancia en la memoria anual o en comunicaciones periódicas a los socios o accionistas, según corresponda, de las acciones tomadas al respecto. El cumplimiento de lo anterior sólo podrá exigirse por los accionistas o socios de la Sociedad.”

En el caso de la Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada (EIRL), *Sistema B* entiende cumplido este requisito cuando el empresario firme la hoja de términos que la organización maneja para estos efectos.

3.2) Regulación como una entidad jurídica con fines de lucro.

Debido a la no existencia de una regulación específica para las Empresas B en nuestro ordenamiento jurídico, los propietarios tendrán que optar por alguno de los tipos sociales o figuras jurídicas que nuestro ordenamiento prevé para la asociación de privados y el ejercicio de actividades lucrativas.

La adopción de una estructura organizacional como Corporación o Fundación se encuentra de plano descartada pues *B Lab* exige que la empresa interesada en certificarse como Empresa B sea una entidad con fines de lucro, entendiéndose que *“la filosofía de las Empresas B es probar*

*que las empresas pueden hacerse cargo de resolver problemáticas socioambientales a través de su negocio*³⁷.

Así, las Empresas B se encontrarán reguladas por las reglas generales y particulares aplicables a la forma jurídica con fines de lucro adoptada para el cumplimiento de sus objetivos:

- Artículos 2053 al 2115 del Código Civil, referido al contrato de Sociedad colectiva civil.
- Artículos 348 y siguientes del Título VII del Código de Comercio, referido a la Sociedad Colectiva comercial, Sociedad en Comandita y Sociedad por Acciones.
- Ley N° 19.857, que autoriza el establecimiento de Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada.
- Ley N° 3.918, sobre Sociedades de Responsabilidad Limitada.
- Ley N° 18.046, sobre Sociedades Anónimas y el Decreto Supremo N° 702 del Ministerio de Hacienda, que aprueba el Reglamento de Sociedades Anónimas.
- El Decreto Ley N° 824, que aprueba la Ley sobre Impuesto a la Renta.
- El Decreto Ley N° 825, que establece Impuesto a las Ventas y Servicios; entre otras disposiciones.

Es interesante destacar que, en nuestra legislación, no existe un reconocimiento expreso a la posibilidad de que entidades jurídicas con fines de lucro tengan un objeto distinto a la generación de beneficios para sus propietarios, e incluso tiende a reforzar la idea anterior de manera positiva en sus disposiciones

A modo de ejemplo podemos citar los artículos 2053 inc. 1^o³⁸ y 2055³⁹ del Código Civil, los cuales establecen que el fin del contrato de sociedad es exclusivamente poner algo en común

³⁷ SISTEMA B. 2021. Recuperado de: <https://www.sistemab.org/ser-b> .

³⁸ Art. 2053 inc. 1º Código Civil: La sociedad o compañía es un contrato en que dos o más personas estipulan poner algo en común con la mira de repartir entre sí los beneficios que de ello provengan.

³⁹ Art. 2055 Código Civil: No hay sociedad, si cada uno de los socios no pone alguna cosa en común, ya consista en dinero o efectos, ya en una industria, servicio o trabajo apreciable en dinero. Tampoco hay sociedad sin participación de beneficios.

No se entiende por beneficio el puramente moral, no apreciable en dinero

para repartir entre los socios el beneficio que de ello provenga, descartando la posibilidad de que el beneficio sea puramente moral o no apreciable en dinero.

En el mismo sentido podemos citar el artículo 9 de Ley N° 18.046 sobre Sociedades Anónimas⁴⁰, donde solo se consideran actividades lucrativas como posible objeto para este tipo social. Tal disposición también se extiende a la situación de las Sociedades por Acciones, en virtud de la regla de supletoriedad establecida por el artículo 424 del Código de Comercio⁴¹.

Así, la Empresa B se encuentra inserta en un sistema jurídico dentro del cual, si bien existen argumentos para fundamentar la legalidad de su constitución y existencia, se desconoce y no tutela formalmente su compromiso estatutario de generar un beneficio positivo no-financiero a la comunidad cercana, salvo que éste también tienda a generar beneficios o ganancias pecuniarias para los dueños.⁴²

En los próximos capítulos analizaremos nociones tributarias básicas y el tratamiento tributario que la legislación asigna a los desembolsos incurridos por la Empresa B en el cumplimiento de su beneficio positivo no-financiero, el cual lógicamente se encontrará influenciado por las circunstancias comentadas en los anteriores párrafos.

⁴⁰ Art. 9 Ley N° 18.046: La sociedad podrá tener por objeto u objetos cualquiera actividad lucrativa que no sea contraria a la ley, a la moral, al orden público o a la seguridad del Estado.

⁴¹ Art. 424 Código de Comercio: (...) en silencio del estatuto social y de las disposiciones de este Párrafo, la sociedad se regirá supletoriamente y sólo en aquello que no se contraponga con su naturaleza, por las normas aplicables a las sociedades anónimas cerradas.

⁴² Véase: CABALLERO, G. 2021. “Las empresas con propósito y la regulación del cuarto sector en Iberoamérica: Informe Jurisdiccional de Chile”. SEGIB, PNUD, IDRC. p. 12-26.

CAPITULO II: Aspectos tributarios fundamentales de tributación de la renta; contexto previo y principales modificaciones de la reforma tributaria del año 2020 (Ley N° 21.210), respecto del tratamiento de gastos.

El presente capítulo tiene por objeto abordar brevemente conceptos tributarios esenciales, cuyo conocimiento será necesario para un entendimiento más acabado de los tratamientos tributarios aplicables a los desembolsos destinados a generar un beneficio positivo no-financiero (o desembolsos “pro-beneficio positivo”), que se tratarán más adelante en este trabajo.

Junto con eso, se comentará el contexto tributario que enfrentaba una Empresa B hasta antes de la reforma tributaria de la Ley N° 21.210 (publicada en fecha 24 de febrero de 2020); y las principales modificaciones de la mencionada ley que tengan incidencia en el actual tratamiento tributario de los desembolsos “pro-beneficio positivo”.

Cabe mencionar que este capítulo y el siguiente, por motivos de simpleza en el análisis e intentando focalizar la atención en la generalidad de los casos, presentará el contenido desde la perspectiva de una Empresa B que tributa según el régimen general de renta efectiva con Contabilidad completa, sin perjuicio de la existencia de otros regímenes que puedan resultar aplicables a ciertas situaciones particulares.

Subcapítulo II.I.: Aspectos tributarios fundamentales de tributación de la renta.

1. Sobre el impuesto a la renta que debe declarar y pagar una Empresa B (Impuesto de Primera Categoría).

Las Empresas B, si bien tienen particularidades que las hacen novedosas y únicas, no dejan por ello de ser personas jurídicas obligadas a tributar respecto de las rentas generadas con motivo de su actividad empresarial en un determinado ejercicio.

La Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante, también “LIR”), define “renta” en su artículo 2º N°1 como “*los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban, devenguen o atribuyan, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación*”.

Así, todas las utilidades que genere la Empresas B con motivo de su actividad económica o comercial, es decir, sus rentas empresariales, se encontrarán gravadas por el Impuesto de Primera Categoría (en adelante, también “IDPC”) del artículo 20 LIR, salvo que se traten de rentas exentas reguladas en el artículo 39 LIR, o ingresos no constitutivos de renta de acuerdo con el artículo 17 LIR.

La tasa del IDPC variará entre un 25% o un 27% de la renta imponible, dependiendo del régimen tributario del Art. 14 LIR aplicable a la Empresa B determinada⁴³.

2. Determinación de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría.

Para determinar la base imponible o Renta Líquida Imponible (en adelante, también “RLI”) del IDPC, sobre la cual la Empresa B deberá pagar su impuesto de categoría, se deberán seguir las reglas contenidas desde el Art. 29 hasta el Art. 33 LIR. A continuación, presentamos un breve resumen explicativo de estas reglas y los conceptos más importantes que en ellas se encontrarán:

- a) **Identificación de los ingresos brutos (Art. 29 LIR):** En términos generales y de acuerdo con la definición legal, los **ingresos brutos** de una empresa estarán constituidos por todos los ingresos derivados de la explotación de bienes y actividades incluidas en la Primera Categoría (Art. 20 LIR), con excepción de aquellos ingresos no constitutivos de renta a los que se refiere el Art. 17 LIR.

⁴³ Se deben tener presente los beneficios transitorios de la Ley N°21.256, publicada el 2 de septiembre de 2020, que en su artículo 1º disminuye transitoriamente la tasa del IDPC para las empresas acogidas al Régimen Pro Pyme contemplado en la letra D) del artículo 14 LIR, a 10% para las rentas que se perciban o devenguen durante los ejercicios 2020, 2021 y 2022.

b) **Determinación de la renta bruta (Art. 30 LIR):** La renta bruta será determinada deduciendo de los ingresos brutos el **costo directo** de los bienes y servicios que se requieran para la obtención de dicha renta.

En contabilidad, se ha entendido que el “costo directo” lo compone el material directo y la mano de obra directa necesaria para la producción, siendo costos que “*se pueden identificar específicamente con la unidad del producto, o que varía tan poco con el número de unidades producidas que se supone que existe una relación directa*”⁴⁴.

De todos modos, el legislador se ha encargado de establecer qué debemos considerar como costo directo en ciertos casos:

- i. Mercaderías adquiridas en el país: Se considerará costo directo, el valor o precio de adquisición, según la respectiva factura, contrato o convención, y optativamente el valor del flete y seguros hasta la bodega del adquirente.
- ii. Mercaderías internadas al país: Se considerará como costo directo el valor CIF (Incoterm referido a “*Cost, Insurance and Freight*”; es decir, el costo de la mercadería en el país de origen, el costo del seguro asociado y el costo del flete hasta el puerto de destino), los derechos de internación, los gastos del desaduanamiento y optativamente el valor del flete y seguros hasta la bodega del importador.
- iii. Bienes producidos o elaborados por el contribuyente: Se considerará como costo directo el valor de la materia prima aplicando las reglas anteriores y el valor de la mano de obra.

En aquellos casos donde no pueda establecerse claramente la deducción de los costos directos, la Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos podrá autorizar a los contribuyentes que dichos costos se rebajen conjuntamente con los gastos necesarios para producir la renta, referidos en el Art. 31 LIR.

⁴⁴ ARCE, L. et. al. 2002. “Gastos rechazados”. Seminario para optar al título de ingeniero en información y control de gestión. Santiago, Universidad de Chile. p.8.

- c) **Determinación de la *renta líquida* (Art. 31 LIR):** La renta líquida del contribuyente se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, que no hayan sido rebajados como costo en virtud del art. 30 LIR, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio.

La definición y los alcances de lo que debe entenderse por “gasto necesario” es de tal trascendencia, que define en gran parte el tratamiento tributario de los desembolsos “pro-beneficio positivo” en que incurre una Empresa B, según se demostrará a lo largo de esta investigación

La evolución del concepto “gasto necesario” desde el inicio de las actividades de la Empresa B en Chile a principios de la década pasada, hasta las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210 en el art. 31 LIR el año 2020, se tratarán en las próximas secciones de este capítulo.

- d) **Determinación de la *renta líquida imponible* (Art. 33 LIR):** Para determinar la RLI sobre la cual se calculará y pagará el IDPC, el contribuyente debe:

1. Agregar a la renta líquida las partidas indicadas en el N°1 del Art. 33 LIR, siempre que hayan disminuido la renta líquida declarada. Entre ellas, las cantidades cuya deducción no autoriza el artículo 31 LIR o que se rebajen en exceso de los márgenes permitidos por la ley o la Dirección Regional (Art. 33 N°1 letra g) LIR). Estas cantidades corresponden a lo que doctrinara y jurisprudencialmente se ha entendido como “gasto rechazado”.
2. Deducir de la renta líquida las partidas indicadas en el N°2 del Art. 33 LIR, siempre que hayan aumentado la renta líquida declarada. Entre ellas, las cantidades a que se refieren los numerales i. del inciso primero e i) del inciso tercero, del artículo 21 LIR, es decir, aquellas cantidades gravadas por el impuesto único establecido en tales disposiciones.

3. Concepto y tratamiento de los gastos cuya deducción la ley permite (“gastos necesarios”) y los “gastos rechazados”, previo a la reforma tributaria de la Ley N° 21.210.

Como se estableció en el punto anterior, el alcance del concepto “gasto necesario para producir la renta” resulta de vital importancia para determinar el monto de la RLI sobre la cual tributará el contribuyente del IDPC. Consecuencialmente, también tendrá incidencia en el tratamiento que deba aplicarse a los desembolsos “pro-beneficio positivo” de una Empresa B, pues dependiendo de la extensión que el ordenamiento jurídico otorgue al concepto podremos calificar (o no) si estos desembolsos pueden deducirse de la renta bruta. Como contrapartida, si los desembolsos “pro-beneficio positivo” no califican para ser considerados “necesarios” o no cumplen los demás requisitos establecidos por el Art. 31 LIR, se expondrán al tratamiento previsto para los “gastos rechazados”.

A continuación, revisaremos las directrices que se aplicaron para entender cuándo un gasto puede deducirse de la renta bruta (siendo, en consecuencia, un “gasto necesario”) y cuándo éste corresponde a un “gasto rechazado”, hasta antes de las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210. Estas directrices fueron plenamente aplicables a la realidad de la Empresa B desde el inicio de sus actividades en nuestro país el año 2012.

3.1) Sobre los gastos que la ley permite deducir (“gasto necesario”).

a) Sobre la definición de gasto.

No existe una definición para “gasto” en nuestro ordenamiento jurídico. Sin embargo, según explica Omar MASRI, “(...) *el derecho tributario recepta la contabilidad en su artículo 16 del Código Tributario*⁴⁵ *como estatuto supletorio para la determinación de ingresos y gastos (...).*”

⁴⁵ Art. 16 inc. 3° Código Tributario: Salvo disposición expresa en contrario, los ingresos y rentas tributables serán determinados según el sistema contable que haya servido regularmente al contribuyente para computar su renta de acuerdo con sus libros de contabilidad.

Podemos llegar a la misma conclusión de aplicar la norma de interpretación del artículo 21 del Código Civil⁴⁶ dado el carácter técnico de la contabilidad (...)”⁴⁷

Tomando en cuenta lo anterior y para efectos del desarrollo de este trabajo, adoptaremos la definición que el Marco Conceptual para la Información Financiera confiere a “gasto”, que indica al respecto:

“Gastos son disminuciones en los activos o incrementos en los pasivos que dan lugar a disminuciones en el patrimonio, distintos de los relacionados con distribuciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio”⁴⁸.

b) Requisitos generales de los gastos necesarios para producir la renta.

Si bien no existía una definición legal para el concepto “gasto necesario” antes de la reforma tributaria del año 2020, basándose en los requisitos establecidos en el -antiguo- Art. 31 LIR, el Servicio resolvió en varias circulares y resoluciones⁴⁹ que, la reunión de los siguientes requisitos de manera copulativa, permiten calificar a un gasto como necesario para producir la renta y, por ende, deducible para la determinación de la base imponible del IDPC:

- A) Que se relacione directamente con el giro o actividad que se desarrolla;
- B) Que se trate de gastos necesarios para producir la renta, es decir, aquellos gastos inevitables u obligatorios respecto del giro del negocio, considerando la naturaleza y el monto del gasto;
- C) Que no hayan sido rebajados como costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta, de acuerdo con el art. 30 LIR.

⁴⁶ Art. 21 Código Civil: Las palabras técnicas de toda ciencia o arte se tomarán en el sentido que les den los que profesan la misma ciencia o arte; a menos que aparezca claramente que se han tomado en un sentido diverso.

⁴⁷ MASRI, O. 2018, “Los gastos rechazados y los retiros indirectos en la ley de la renta: Análisis Sistemático”. Tesis para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales. Santiago, Universidad de Chile. p.14-15

⁴⁸ Junta de Normas Internacionales de Contabilidad. 2015. Marco Conceptual 4.4; en Masri, Omar. 2018, “Los gastos rechazados y los retiros indirectos en la ley de la renta: Análisis Sistemático”. Tesis para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales. Santiago, Universidad de Chile. p.15.

⁴⁹ Véase, por ejemplo: Ord. N° 2357, de 26 de octubre de 2017; Ord. N° 888, de 26 de abril de 2017; Circular N°56 de 08 de noviembre del 2007; Ord. N° 3.853, de 04 de octubre de 2005, entre otros.

- D) Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, sea que éste se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio correspondiente. De modo que, 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 una mera apreciación del contribuyente. En palabras de MASRI, “*debe existir una relación ingreso-gasto con las rentas generadas en el mismo ejercicio*”⁵⁰, situación que ha sido tratada en el mismo sentido por el Servicio en diversas resoluciones⁵¹.
- E) Que se acredite y justifiquen en forma fehaciente ante el SII, quién puede impugnar los medios probatorios aportados por el contribuyente, si por razones fundadas no se estimaren fehacientes.

El requisito que mayor controversia pudiere generar es el indicado en la letra “B)” precedente, referido a la “necesidad” del gasto que se pretende deducir. Ante el silencio de la ley, el alcance de este requisito fue desarrollado principalmente por la jurisprudencia administrativa del Servicio y judicial de nuestros Tribunales Superiores.

La Corte Suprema, conociendo de recursos de casación en el fondo, ha sostenido en diversos fallos que: “*(...) el entendimiento del vocablo ‘necesario’ efectuado en autos se corresponde, entonces, con la significación que le ha atribuido esta Corte, conforme su tenor gramatical, cual es la de aquellos desembolsos en los que inevitablemente ha debido incurrir el contribuyente para generar la renta líquida imponible que se pretende determinar, relacionados directamente con su ejercicio o giro y que tengan el carácter de inevitables y obligatorios para el fin social*”⁵²⁵³⁵⁴.

A su vez, el Servicio adoptó una interpretación restrictiva respecto al alcance de los “gastos necesarios para producir la renta” indicando, por ejemplo, que:

⁵⁰ MASRI, op. cit. p.27.

⁵¹ Véase, por ejemplo: Ord. 2357, de 26 de octubre de 2017; Ord. N° 3338 de 19 de noviembre de 2009; Ord. N° 1871 de 23 de mayo de 2006.

⁵² EXCMA.CORTE SUPREMA, en Causa Rol N° 11.359-2014, Considerando séptimo. Sentencia de fecha 30 de diciembre de 2014.

⁵³ EXCMA. CORTE SUPREMA, en Causa Rol N° 32.880-2016, Considerando tercero. Sentencia de fecha 6 de agosto de 2018.

⁵⁴ EXCMA.CORTE SUPREMA, en Causa Rol N° 38.620-2017, Considerando tercero. Sentencia de fecha 26 de diciembre de 2019.

1. Los gastos necesarios deben entenderse “*en el sentido de lo que es menester, indispensable o que hace falta para un determinado fin, contraponiéndose a lo superfluo. (...) 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*”⁵⁵.
2. “*debe tenerse presente que los gastos cuya deducción de la renta bruta la LIR acepta deducir, además de tratarse de desembolsos obligatorios e inevitables, deben estar vinculados a la obtención de rentas gravadas en la Primera Categoría de la LIR, de suerte que, necesariamente, quien lo soporta debe obtener ese tipo de rentas. (...) el artículo 31 de la LIR, exige una correlación entre el desembolso y la generación de la renta afecta a impuesto, siendo relevante que aquel contribuya a la producción de la renta tributable*”⁵⁶.

Así, nos encontramos con una interpretación judicial y, particularmente, administrativa que restringe notoriamente la procedencia de estas deducciones, descartando de plano la deducibilidad de cualquier gasto pagado voluntariamente o cuya ocurrencia pudo ser evitada por el contribuyente, o donde la relación con la generación efectiva de una renta gravada por el IDPC en el ejercicio correspondiente sea inexistente o dificultosa de demostrar.

Por último, hacemos presente que el mismo legislador ha establecido una lista de gastos cuya deducción se acepta especialmente en el inciso 4º del Art. 31 LIR, contemplándose requisitos especiales de procedencia para algunos de estos casos. Las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210 a esta lista, y aquellos gastos especiales que pueden incidir en el tratamiento tributario de los desembolsos destinados al beneficio positivo no-financiero de la Empresa B, se tratarán en las próximas secciones de este trabajo.

⁵⁵ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Ord. N° 740, de 06 de abril de 2017.

⁵⁶ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Ord. N° 2357, de 26 de octubre de 2017.

3.2) Gastos rechazados.

a) Definición.

Como antítesis al concepto de “gasto necesario”, la doctrina y jurisprudencia administrativa han desarrollado sobre el concepto de “gasto rechazado”.

El Servicio ha definido a los “gastos rechazados” como aquellos “*que no se permite que sean restados en la determinación de la utilidad para efectos del pago de los impuestos*”⁵⁷ o, también, como “*aquellas operaciones que no cumplen con los requisitos o condiciones establecidos en el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta para poder ser deducidas de los ingresos brutos del ejercicio comercial, en concordancia con el artículo 33 de la norma señalada*”⁵⁸.

Entonces, cualquier gasto que no pueda ser deducido de base imponible, ya sea por no cumplir los requisitos generales para ser calificado como “necesario para producir la renta” o porque no existe una disposición especial que permita su deducción, será calificado como “gasto rechazado” y quedará sujeto el tratamiento tributario que le corresponda por tal condición.

Concordando con las definiciones anteriores emanadas directamente del Servicio, este trabajo las adoptará para el desarrollo de la investigación.

b) Impuesto único del Art. 21. Inc. 1º literal i. LIR, que grava los “gastos rechazados”.

Los “gastos rechazados”, además de implicar la imposibilidad de deducirlos de la renta bruta por no cumplir los requisitos legales prestablecidos, tienen la particularidad de encontrarse -eventualmente- gravados por un Impuesto Único (en adelante, también “IU”), que no tendrá el carácter de impuesto de categoría, establecido en el Art. 21. Inc. 1º literal i.LIR.

⁵⁷ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. 2021. Portal de Preguntas Frecuentes. Recuperado de: https://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/renta/001_002_2467.htm

⁵⁸ Loc. Cit.

i. Origen del Art. 21 LIR y Ley N° 18.293.

Originalmente en el DL N° 824 de 1974, el artículo 21 LIR estaba concebido como “*un impuesto de tasa adicional que afectaba las rentas percibidas como devengadas de las empresas constituidas en Chile*”⁵⁹.

Luego de la reforma introducida por la Ley N°18.293 en el año 1984, que dispuso que los contribuyentes pagarían sus impuestos finales (Global Complementario o Adicional) al momento de la percepción o retiro de sus rentas, el artículo 21 LIR tuvo por objeto “*evitar que los contribuyentes retiraran dineros o bienes de las empresas en forma en cubierta, para evitar la tributación de tales retiros en el impuesto Global Complementario o Adicional (...)*”⁶⁰.

Este artículo pasó a regular situaciones en las que se estimó que existían retiros encubiertos, gravándolos con el impuesto final correspondiente si favoreció a un empresario individual o socio de una sociedad de personas; o con un impuesto especial del 35%, en calidad de impuesto único, en caso de que los retiros hayan operado en sociedades anónimas o en comandita por acciones.

ii. Reformas de la Ley N° 20.630 y Ley N° 20.780: Texto vigente hasta la Ley N° 21.210.

La estructura actual del artículo 21 LIR fue introducida por la Ley N° 20.630 del año 2012, con un inciso primero que “*comprendió aquellas erogaciones de la empresa no necesarias para producir renta que tampoco fuesen posibles de atribuir a un propietario específico*”⁶¹, y un inciso tercero que “*comprendió aquellos supuestos en los que existen retiros y, por lo tanto, son atribuibles a un determinado propietario de la misma*”⁶².

⁵⁹ MASRI, op. cit. p. 10.

⁶⁰ FIGUEROA, P. y ENDRESS, S. 2019. “Manual de Derecho Tributario: El impuesto a la renta. Parte General”. Editorial Jurídica, 2ª Edición, p.188-189.

⁶¹ MASRI, op. cit. p. 11.

⁶² Loc. Cit.

El inciso primero, cuyo contenido interesa a esta investigación, establecía un impuesto único de un 35% para los “gastos rechazados”, diferenciándolo de aquellas erogaciones que puedan beneficiar a un propietario bajo la hipótesis de un retiro encubierto.

Por su parte, la Ley N° 20.780 del año 2014 estableció el texto vigente -hasta la reforma tributaria del año 2020- del Art. 21. Inc. 1° literal i. LIR, gravando con un impuesto único a una tasa del 40% a los gastos rechazados en los que pueda incurrir una empresa, de acuerdo con el siguiente detalle:

- a. **Contribuyentes:** Pagarán este impuesto “*todos los contribuyentes, sin distinguir su forma de organización jurídica, que declaren o deban declarar sus rentas efectivas de Primera Categoría de acuerdo a un balance general según contabilidad completa*”⁶³. Entre ellos: Sociedades Anónimas, Sociedades por Acciones, Comunidades, Empresarios Individuales y contribuyentes del N° 1 del artículo 58 de la LIR (personas naturales no domiciliadas en Chile o personas jurídicas constituidas fuera del país).
- b. **Partidas correspondientes a gastos rechazados:** Los gastos que están gravados con este impuesto corresponden a los de la partida N°1 del Art. 33 LIR, que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, y que no hayan beneficiado al propietario, socio o accionista, contribuyentes del Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, de la empresa o sociedad respectiva (pues, en este caso, serán tratados de acuerdo al inciso tercero del Art. 21 LIR).

MASRI concluye que, de todas las partidas previstas por el N°1 del Art. 33 LIR, los gastos rechazados gravados por el IU “*corresponden solo a las partidas de la letra g*”⁶⁴, es decir, las cantidades cuya deducción no autoriza el artículo 31 LIR o que se rebajen en exceso de los márgenes permitidos por la ley o la Dirección Regional del SII. En el mismo sentido se ha pronunciado el Servicio⁶⁵.

⁶³ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N°45 de 2013, p.1.

⁶⁴ MASRI, op. cit. p. 22.

⁶⁵ Véase, por ejemplo: Circular N° 45 de 23 de septiembre de 2013, Título II, párrafo A), N° 2 (2.1); Circular N° 71 de 23 de julio de 2015, Título II, párrafo N°1, letra C), (1). Servicio de Impuestos Internos.

- c. **Impuesto de carácter único:** Las partidas correspondientes a gastos rechazados gravadas por el IU deben agregarse a la RLI conforme al Art. 33 N°1 letra g) LIR; luego, deben deducirse de la RLI conforme al Art. 33 N°2 letra c) LIR. Así, tales partidas no tributarán con el IDPC, manteniendo su carácter de único.⁶⁶

Subcapítulo II.II.: Obstáculos y contexto tributario previo a la Ley N° 21.210, respecto del tratamiento de gastos (2012-2020)

Habiéndose tratado las nociones tributarias fundamentales para comprender el tratamiento de gastos en nuestro ordenamiento jurídico, a continuación, se comentarán los obstáculos y el contexto tributario que una Empresa B debía enfrentar previo a la reforma tributaria del año 2020.

1. Obstáculos que supone la interpretación previa a la Ley N° 21.210 para el tratamiento tributario de los desembolsos “pro-beneficio positivo”.

Como se pudo observar, el Servicio adoptó una interpretación bastante restrictiva respecto a lo que debía entenderse por “gasto necesario”, condicionando su deducibilidad a la obligatoriedad o inevitabilidad del desembolso para el contribuyente, y a la generación efectiva de una renta a partir de ese desembolso.

Por su parte, los “gastos rechazados” por no cumplir las estrictas exigencias que autorizan su deducibilidad, se encontraban expuestos a un tributo con una tasa bastante más alta que el previsto para el IDPC, no distinguiéndose ni el contexto, razón o destino que tuvo en cuenta el contribuyente para desembolsarlo.

⁶⁶ De todos modos, adelantamos que este Impuesto Único sufrió importantes modificaciones con la entrada en vigencia de la Ley N° 21.210, reduciendo notablemente su campo de aplicación y beneficiando directamente la situación tributaria de los gastos destinados a la consecución de un beneficio positivo. Este asunto se tratará con mayor detalle en los próximos apartados.

Así, se vislumbran los siguientes obstáculos que, teóricamente, debía sortear una Empresa B respecto de los desembolsos “pro-beneficio positivo” en el contexto previo a la publicación de la Ley N° 21.210:

- i. Dificultad en el estricto cumplimiento de los requisitos del Art. 31 LIR para los gastos necesarios, según la perspectiva del Servicio:
 - a) Relación con el giro del negocio: Si el beneficio positivo no-financiero de la Empresa B no estaba vinculado a la actividad económica que desarrolla desde una perspectiva tradicional, difícilmente podría demostrarse una relación entre los desembolsos destinados a su materialización con el giro comercial, el cual solo toma en cuenta la actividad lucrativa de la empresa al ser una persona jurídica con fines de lucro.
 - b) Generación de una renta efectiva: El ordenamiento jurídico exigía la vinculación del gasto con la generación efectiva de una renta tributable en el ejercicio comercial, situación que podía no darse en la práctica o ser de difícil demostración.
 - c) Obligatoriedad o inevitabilidad del gasto: La Empresa B se autoimpone en sus estatutos la obligación de materializar un beneficio positivo no-financiero en la comunidad y en el medioambiente, sin embargo, el incumplimiento de tal obligación no la priva de desplegar su actividad lucrativa en el mercado. Por tanto, podría entenderse como evitable o no-obligatorio el desembolso asociado, por no ser esencial para el desarrollo del giro del negocio de la empresa desde la perspectiva tradicional.
- ii. Sobreexposición al impuesto único que grava los gastos rechazados: Como corolario de la situación antes descrita, muchos gastos destinados al beneficio positivo no-financiero de la Empresa B pudieron calificarse como “gastos rechazados”, debiendo soportar la excesiva carga tributaria que implica el pago del impuesto único del Art. 21 Inc. 1° literal i. LIR.

2. Ejemplos prácticos que dan cuenta de la estricta interpretación del Servicio frente a los gastos necesarios en el periodo 2012-2020.

Si bien a la fecha de esta publicación no pudieron identificarse pronunciamientos concretos del SII frente a situaciones referidas al beneficio positivo no-financiero de una Empresa B, podemos mencionar dos Oficios con criterios extrapolables a dichas situaciones, dando cuenta de la estricta interpretación sostenida por el Servicio en materia de gastos necesarios.

- i) Ord. N° 2287, de 31-10-2018: Estudios independientes de medición de huella de carbono y compra de bonos de carbono.

i.i) Antecedentes:

Una empresa contribuyente consultó al SII por la tributación de desembolsos relacionados con servicios, asesorías y estudios dirigidos al control del impacto ambiental de su actividad. Tales desembolsos implicaron la implementación de iniciativas focalizadas a mejorar la eficiencia energética y gestionar el consumo responsable de papel, con el objeto de propender a eliminar o compensar sus emisiones de Gases de Efecto Invernadero (GEI).

Los desembolsos en discusión corresponden básicamente a:

1. Contratación de servicios de asesoría externa, que incluyen: una medición de la huella de carbono generada por las oficinas comerciales empresa consultante en el año comercial precedente; la verificación de una empresa auditora independiente respecto de la medición de la huella de carbono referida anteriormente; la presentación de un portafolio de proyectos de reducción de emisiones de CO₂, entre otros. La empresa consultante entiende que estos desembolsos son deducibles por tratarse de gastos especiales comprendidos en el Art. 31 N° 11 LIR⁶⁷ o, en su defecto, por cumplir los requisitos generales de

⁶⁷ Art. 31 inc. 4° LIR (a octubre de 2018): Especialmente procederá la deducción de los siguientes gastos, en cuanto se relacionen con el giro del negocio:

los gastos necesarios establecidos en el Art. 31 inc. 1º LIR, por enmarcarse dentro de lo que se denomina responsabilidad social empresarial.

2. Adquisición de bonos de carbono⁶⁸ por parte de la empresa consultante, con el objeto de compensar la emisión de sus contaminantes por sobre el límite asumido voluntariamente.

i.ii) Criterio del Servicio:

Respecto de la posibilidad de deducir como gasto necesario los desembolsos efectuados por los servicios de asesoría externa, el Servicio entendió que:

1. No resulta posible clasificar dichos gastos en la norma legal del Art. 31 N°11 LIR debido al criterio fijado por el Servicio en el Oficio N° 149, de 14 de enero de 1993, de que estos gastos deben ser “llevados a cabo directamente” por la empresa que los incurre, sin comprender los pagos por actividades de investigación realizadas por terceros.
2. Se estima correcto el razonamiento de que dichos gastos puedan calificar como gastos necesarios de acuerdo con lo establecido en el Art. 31 inc. 1º LIR, siempre que se cumplan los requisitos exigidos por tal disposición. Así, resulta necesario verificar la efectiva conexión entre los gastos señalados y su reflejo en el futuro en mayores ingresos para la empresa consultante, como efecto de la mejora en la eficiencia energética y la gestión del consumo responsable de papel.

Respecto de la calificación que merecen los desembolsos destinados a la adquisición de bonos de carbono por parte de la empresa, con el objeto de compensar la emisión de sus contaminantes

(...)

11º Los gastos incurridos en la investigación científica y tecnológica en interés de la empresa aun cuando no sean necesarios para producir la renta bruta del ejercicio, pudiendo ser deducidos en el mismo ejercicio en que se pagaron o adeudaron o hasta en ser ejercicios comerciales consecutivos.

⁶⁸ En el mismo Oficio que se comenta, el SII definió a los bonos de carbono como “títulos representativos de un determinado volumen de reducción de emisiones de GEI a la atmósfera, lo que se transan en el mercado para permitir a empresas u otras entidades compensar sus propias emisiones de GEI”.

por sobre el límite asumido voluntariamente y que incumplió, el Servicio estima que constituyen un gasto rechazado del Art. 21 LIR.

i.iii) Incidencias:

El Oficio comentado confirma el requisito de vincular el gasto realizado con la generación efectiva de rentas, para ser aceptada su deducibilidad. Por tanto, la única manera de que el beneficio positivo no-financiero de una Empresa B pudiera adecuarse a los requisitos del gasto necesario, es comprobando la existencia de una renta correlativa en favor de la misma Empresa B. Tal situación puede mostrarse incluso contradictoria con los principios que guían el funcionamiento de este tipo de empresas, donde la materialización de un beneficio positivo no se hace buscando obtener réditos económicos como recompensa.

Junto con eso, se descartó completamente la opción de aceptar la deducibilidad de un desembolso “pro-beneficio positivo” que tenga por objeto la adquisición de bonos de carbono.

- ii) Ord. N° 1311, de 25-06-2018: Tratamiento tributario de las ayudas monetarias que realiza una fundación.

ii. i) Antecedentes:

Un particular consultó al SII sobre el tratamiento tributario aplicable a las ayudas monetarias realizadas por una fundación en cumplimiento del mandato testamentario

La fundación referida en el Oficio se constituyó como consecuencia del mandato contenido en un testamento, en virtud del cual el causante dispuso que la parte más importante de sus bienes se destinara a constituir una fundación de beneficencia, cuyo objetivo principal es proteger la ancianidad, fomentar la educación, promover la producción de obras literarias, entre otros.

La fundación estima que las ayudas monetarias realizada en cumplimiento del mandato estatutario y, por lo tanto, obligatorias para la entidad, constituyen un gasto aceptado y por tanto deducible de la renta bruta. Además, se menciona que el giro de la fundación es, precisamente,

realizar labores de beneficencia a través de la entrega de dinero a entidades específicas nombradas en los estatutos.

Pese a esto, la Dirección Regional de Santiago Sur efectuó una fiscalización a la fundación, concluyendo que las ayudas en dinero otorgadas no son un gasto necesario para producir la renta.

ii.ii) Criterio del Servicio:

En primer lugar, el Servicio confirma su doctrina de reconocer a las personas jurídicas regidas por el Título XXXIII del Libro I del Código Civil, dentro de las cuales se comprenden las fundaciones de beneficencia, como afectas con impuesto, en la medida que obtengan rentas calificadas en la Primera Categoría de la LIR, atendiendo a la fuente generadora de los ingresos.

Luego, basándose en el criterio fijado por el Servicio en el Oficio N° 4998 de 2006, confirma la imposibilidad de aceptar como gasto necesario para producir la renta a aquellas erogaciones (ayudas monetarias) realizadas por una fundación en cumplimiento del mandato estatutario, debido a que en la Ley de la Renta no existe ninguna disposición legal, especialmente en su Art. 31, que autorice la deducción de los montos destinados para tal fin.

ii.iii) Incidencias:

El anterior criterio administrativo viene a confirmar la rígida interpretación existente respecto a la procedencia de los gastos necesarios, negando la posibilidad de deducir desembolsos destinados a beneficencia por no existir un respaldo legal expreso, aun cuando el contribuyente sea una persona jurídica sin fines de lucro y los desembolsos que pretende deducir tiene por objeto el cumplimiento de sus fines comunitarios.

Si bien una Empresa B presenta naturales diferencias con una persona jurídica sin fines de lucro, puede darse la posibilidad de que comparta alguna similitud con la fundación del Oficio analizado:

1. En ambos casos existe un mandato para la realización de ciertas acciones.

2. Es posible que el beneficio positivo no-financiero buscado por la Empresa B se asemeje al fin comunitario perseguido por la fundación comentada (esto es, ayuda monetaria a entidades de beneficencia).

Pues bien, si el Servicio mostró su rechazo para entender como gasto necesario de la fundación las ayudas monetarias realizada en cumplimiento de su mandato testamentario, podría pensarse que un criterio similar pese sobre las ayudas monetarias que una Empresa B pueda destinar en cumplimiento del beneficio positivo no-financiero establecido en sus estatutos.

3. Influencia de la Norma General Antielusión del Código Tributario.

Estimamos que una de las principales razones que explican este endurecimiento -por parte del Servicio- en el rechazo de ciertos gastos para ser deducidos de la base imponible, se debe a la incorporación en nuestro ordenamiento de la *Norma General Antielusiva*⁶⁹, a través de la Ley N° 20.780 del 29 de septiembre de 2014.

A similar conclusión arribó el Ejecutivo el año 2018 cuando, mediante mensaje presidencial, sometía a consideración del Congreso Nacional el proyecto de ley que se transformaría en la futura Ley N° 21.210: “(...) especialmente a raíz de la incorporación de la Norma General Antielusiva (“NGA”) el servicio de alguna manera recrudesció el rechazo de gastos en la determinación de la renta líquida imponible, aplicando esta norma especial antielusión, de manera bastante extendida, y poniendo en tela de juicio o privando al contribuyente de la posibilidad de deducir gastos que resultan en interés del negocio y que pese a no generar rentas de manera directa sí son necesarios para el desarrollo del giro (...)”⁷⁰.

Esta *Norma General Antielusiva*, en palabras simples, corresponde a “un conjunto de normas que buscan disminuir los niveles de elusión tributaria en el país, para consecuentemente

⁶⁹ Conforme a la Circular SII N° 65 del 2015, entendemos “*elusión*” como aquella conducta que busca dejar sin aplicación la ley tributaria a través del abuso de las formas jurídicas o la simulación

⁷⁰ BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE. 2020. “Historia de la Ley N° 21.210”. p. 14.

umentar la recaudación”⁷¹⁷², a través de una interpretación “realista” de la ley tributaria que implicara poner la atención “*primordialmente en la naturaleza jurídica*”⁷³ de la actividad humana de significación tributaria, en lugar de la configuración o denominación que los privados hayan otorgado al acto que se ejecuta o celebra. De esta manera, se excluye definitivamente a la autonomía privada como factor para determinar los efectos de los hechos, actos o negocios con significancia tributaria.

La inclusión de este conjunto de disposiciones en el Código Tributario influenció a que el Servicio adoptara una posición bastante más rígida respecto al fenómeno elusivo en nuestro país, atendiendo al espíritu de la ley N°20.780: “*con la inclusión de la NGA en el Código Tributario, el legislador ha tomado la decisión de enfrentar la elusión como un problema para el derecho tributario, en cuanto vulnera los hechos gravados establecidos en la Ley, afecta la igual repartición de las cargas públicas y lesiona el erario nacional*”⁷⁴.

Consecuencialmente, el Servicio limitó libertad del contribuyente para determinar cuándo un gasto incurrido es efectivamente necesario para producir su renta y por tanto deducible, entendiendo estrictamente que cualquier “gasto rechazado” correspondía a un movimiento elusivo, sin importar la condiciones o el destinatario final de tal gasto. Siguiendo esta lógica, el mismo Servicio calificó al Art. 21 LIR, en lo que respecta a los “gastos rechazados”, como una “norma antielusiva especial” del ordenamiento jurídico⁷⁵.

Como muestra de este recrudescimiento interpretativo por parte del SII respecto de la *necesidad* del gasto, podemos citar el análisis desarrollado por la consultora tributaria *Recabarren & Asociados* en 2018, el cual estableció que en un periodo de 8 años (2009-2017) el impuesto que grava a los *gastos rechazados* se incrementó en un 1174%, con una importante alza ocurrida

⁷¹ SAAVEDRA, A. 2019. “Norma General Antielusión en Chile. Un estudio jurisprudencial comparado”. Memoria para optar al Grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales. Santiago, Universidad de Chile. p. 276.

⁷² El conjunto de normas que componen la Norma General Antielusiva, corresponde a los artículos 4 bis, 4 ter, 4 quater y 4 quinquies del Código Tributario.

⁷³ YÁÑEZ, F. 2014. “Análisis de la nueva clausula general antielusiva”. Revista de Estudios Tributarios, N°11, p. 235.

⁷⁴ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 65 de 2015, p.2.

⁷⁵ *Ibid.*, p.8.

entre los años 2014 (año de entrada en vigencia de la Ley N°20.780) y 2017, pasando de una recaudación fiscal por \$81.146 millones a una de \$280.483 millones para el año 2017⁷⁶.

La Empresa B, dada su particular estructura societaria, pudo encontrarse especialmente expuesta a la radical interpretación sostenida por el Servicio respecto de los gastos necesarios. En efecto, los gastos asociados al beneficio positivo no-financiero colisionaban directamente con un ordenamiento jurídico que ponía en tela de juicio aquellos gastos voluntariamente aceptados por el contribuyente, que no tengan asociada la generación inmediata de una renta o que se escapen del giro del negocio, como tradicionalmente se ha entendido a éste.

4. Sentencia Corte Suprema en causa Rol N°15.514-2017 “Sociedad Austral de Electricidad con SII Dirección Regional Puerto Montt”.

La primer gran manifestación tendiente a modificar en el rígido paradigma sostenido por el Servicio hasta entonces, la encontramos en la sentencia de la Corte Suprema de fecha 16 de octubre de 2018, que resuelve el recurso de casación en el fondo interpuesto por la Dirección Regional Puerto Montt del SII en causa Rol N°15.514-2017.

La discusión se centró en una eventual clasificación de *gasto necesario* a aquellos desembolsos efectuados por la compañía de distribución eléctrica “Sociedad Austral de Electricidad” a sus usuarios por suspensiones o interrupciones de suministro de energía, conforme al Art. 16 B de la Ley N° 18.410⁷⁷.

Tanto el Tribunal Tributario y Aduanero como la Corte de Apelaciones de Puerto Montt dieron razón a la empresa reclamante, entendiendo que los gastos incurridos con motivo del Art. 16 B son necesarios para producir la renta y por tanto deducibles de la base imponible, pese a no tener

⁷⁶ LA TERCERA. 2018. Gastos rechazados: recaudación aumenta 1.074% en 8 años. Recuperado de: <https://www.latercera.com/pulso/noticia/gastos-rechazados-recaudacion-aumenta-1-074-8-anos/386004/>

⁷⁷ Artículo 16 B inc. 1°.; Ley N° 18.410: *Sin perjuicio de las sanciones que correspondan, la interrupción o suspensión del suministro de energía eléctrica no autorizada en conformidad a la ley y los reglamentos, que afecte parcial o íntegramente una o más áreas de concesión de distribución, dará lugar a una compensación a los usuarios sujetos a regulación de precios afectados, de cargo del concesionario, equivalente al duplo del valor de la energía no suministrada durante la interrupción o suspensión del servicio, valorizada a costo de racionamiento.*

la potencialidad de generar un ingreso (este último elemento calificado como esencial por el Servicio en el juicio). La *necesidad* del gasto para el contribuyente se fundaría, según los sentenciadores de la instancia y la Corte de Apelaciones, en la obligatoriedad legal del pago de compensaciones por parte de la compañía eléctrica.

La Corte Suprema, rechazando el recurso de casación en el fondo interpuesto por el Servicio y confirmando que el pago de las compensaciones a las que se refiere el Art. 16 B son gastos necesarios, en el considerando octavo de su sentencia desconoce uno de los principales pilares de la doctrina sobre gastos necesarios sostenida por el Servicio hasta entonces:

*“(...)el entendimiento del vocablo “necesario” se corresponde (...) conforme su tenor gramatical, cual es la de aquellos desembolsos en los que inevitablemente ha debido incurrir el contribuyente para generar la renta líquida imponible que se pretende determinar, relacionados directamente con su ejercicio o giro y que tengan el carácter de inevitables y obligatorios para el fin social (...). Esto implica que **aun cuando un determinado gasto no genere de modo directo utilidades o excedentes constitutivos de renta (...), en la medida que diga relación con las operaciones que debe llevar adelante un contribuyente, ha de calificarse como necesario para producir la renta (...)**”*

Así, la interpretación del Máximo Tribunal libera a los gastos necesarios del requisito de generar directamente un ingreso al contribuyente para considerarse necesarios, bastando que tenga relación con las operaciones de la empresa para lograr tal calificación y permitir su deducibilidad.

En opinión de la profesora Soledad RECABARREN, la sentencia *“ha creado la ilusión de que no seguiremos poniendo exigencias insuperables a nuestros gastos para que se consideren deducibles de la Renta Líquida Imponible de la empresa, sino que se mirara el negocio en su conjunto, permitiéndose deducir todo aquello desembolsos vinculado al giro del negocio, volviendo gradualmente al criterio original de que lo sancionables son sólo los retiros encubiertos (...)”*⁷⁸.

⁷⁸ RECABARREN, S. 2018. “¿Qué ha pasado con los gastos rechazados?”. Icare. Recuperado de: <https://www.icare.cl/contenido-digital/opinion-gastos-rechazados-recabarren/>.

Si bien esta nueva interpretación, por sí sola, no significó una alternativa suficiente para la solución de los problemas que conlleva el gasto de la Empresa B para el cumplimiento de su beneficio positivo no-financiero, sí significó un público cuestionamiento de la máxima autoridad jurisdiccional a una interpretación que restringía excesivamente la deducibilidad de los gastos de los contribuyentes.

Es en este contexto que surgió la necesidad de contar con una norma de rango legal que amortiguara la estricta interpretación administrativa y que otorgara certeza jurídica a los contribuyentes, respecto de los requisitos que debían cumplir sus gastos para ser deducibles de la base imponible del impuesto a la renta de primera categoría.

Tal norma se materializó en la Ley N° 21.210, disposición que establece las bases del actual tratamiento tributario de los desembolsos “pro-beneficio positivo” de una Empresa B y que, a nuestro juicio, significó una real alternativa para un tratamiento más favorable de estos desembolsos.

Subcapítulo II.III.: Ley N°21.210 de 2020: Principales modificaciones que inciden en el tratamiento de desembolsos destinados al beneficio positivo no-financiero.

El actual tratamiento tributario de los desembolsos destinados al beneficio positivo no-financiero de una Empresa B tiene como principal fuente la reforma tributaria del año 2020, concretada a través de la Ley N° 21.210 que Moderniza la Legislación Tributaria. La publicación de esta ley significó importantes cambios al contexto tributario vigente la década pasada, proponiendo un tratamiento de gastos mucho menos restrictivo y bastante más ameno que el establecido.

A continuación, comentaremos las modificaciones más relevantes para el tratamiento tributario de los desembolsos “pro-beneficio positivo” que supone la incorporación de la mencionada ley en nuestro ordenamiento jurídico, valiéndonos además de dos importantes circulares que el Servicio de Impuestos Internos ha emitido al respecto en la materia, intentando precisar los

alcances de la nueva ley: la Circular N° 32 del 29 de abril de 2020 y la Circular N° 53 del 10 de agosto de 2020.

1. Antecedentes y principios de Ley N° 21.210.

El proyecto de ley (en adelante, también el “Proyecto”) que da origen a la ley N° 21.210 nace a partir del Mensaje N° 107-366/ (en adelante, también el “Mensaje”), dirigido por el presidente Sebastián Piñera Echenique a la Cámara de Diputados, el 23 de agosto de 2018, conforme a las exigencias que el artículo 65 de la Constitución Política de la República impone a aquellos proyectos de ley referidos a asuntos tributarios.

En líneas generales, el proyecto de ley reconoce seis principios fundantes:

- a) Equidad y justicia en la distribución de tributos.
- b) Simplicidad de las normas y procesos tributarios
- c) Certeza y seguridad jurídica
- d) Competitividad
- e) Estabilidad
- f) Suficiencia a fin de hacer frente a los gastos del Estado

En lo que respecta a gastos, el proyecto de ley enmarca sus innovaciones en el principio fundante de *certeza y seguridad jurídica*, buscando introducir “*una nueva definición de gasto que puede ser deducido de la renta*”⁷⁹.

El Ejecutivo de entonces se percató de la estricta interpretación administrativa sostenida por el Servicio para aceptar un gasto tributario como deducible de la renta, vinculando tal estrictez a la inclusión de la NGA en el Código Tributario el año 2014, tal como se comentó anteriormente⁸⁰. Indica el Ejecutivo que “*incluso las interpretaciones más estrictas llevaron a exigir a los contribuyentes que para deducir un gasto debía tratarse de un desembolso*

⁷⁹ BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE. 2020. Op. Cit. p.14.

⁸⁰ *Ibíd.*, p. 33.

inevitable u obligatorio, casi indefectible, rechazando en general todos los gastos voluntarios, extraordinarios y que no generaran una renta correlativa”⁸¹

Ante esto y como medida paliativa, se propone una nueva definición para entender que un gasto es apto para deducirse de la renta bruta del contribuyente, debiendo cumplir las condiciones que se siguen⁸²:

- i. Que se encuentre vinculado directa o indirectamente al desarrollo del giro, entendiendo por tal el que se realiza para el desarrollo de las operaciones o negocios de la empresa o el que se efectúa en el interés de la misma; incluyendo gastos ordinarios, extraordinarios, habituales, excepcionales, voluntarios u obligatorios;
- ii. Que sean razonable en cuanto a su monto, atendidas las circunstancias particulares del caso;
- iii. Que no haya sido rebajados en virtud del artículo 30 LIR;
- iv. Que se encuentre pagado o adeudado durante el ejercicio comercial correspondiente;
- v. Que tenga una causa lícita y no tenga su origen en comportamientos dolosos; y
- vi. Que se acredite o justifique en forma fehaciente ante el Servicio, en caso de fiscalización, a través de los medios de prueba que corresponda conforme a la naturaleza de los respectivos desembolsos.

Junto con esto, el proyecto de ley buscó ampliar el catálogo de gastos necesarios especiales contenidos en el inciso cuarto del artículo 31 LIR, modificando el numeral sexto referido a las remuneraciones por prestación de servicios personales, e incorporando el numeral décimo tercero, referido a gastos de naturaleza ambiental y “*relacionados con responsabilidad social empresarial*”⁸³, situaciones se comentarán en los apartados siguientes.

Además, y si bien no se incluyó originalmente en el Mensaje del 23 de agosto de 2018, el Ejecutivo mediante oficio dirigido al Senado el 17 de diciembre de 2019, formuló indicaciones para modificar el hecho gravado del impuesto único contenido en el Art. 21 inc. 1º literal i. LIR, que grava los “gastos rechazados”. Como examinaremos, esta modificación permite reducir

⁸¹ *Ibíd.*, p.14.

⁸² *Loc. Cit.*

⁸³ *Loc. Cit.*

considerablemente el campo de aplicación del impuesto único, beneficiando directamente la situación tributaria de las Empresas B.

La Ley N° 21.210 fue finalmente promulgada el 13 de febrero de 2020, y publicada 24 de febrero del mismo año en el Diario Oficial, entrando en vigencia general a partir del 1 de abril de 2020.

2. Modificaciones al Art. 31 inc. 1° LIR, sobre gastos necesarios.

2.1) Nuevo texto legal.

Los alcances y requisitos de los gastos necesarios, hasta antes de la reforma del año 2020, encontraban su fuente en la siguiente expresión normativa del Art. 31 inc. 1°:

“La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla 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 (...).”

Con las modificaciones de la Ley N° 21.210, la comprensión de los gastos necesarios se basa en una definición legal expresa contenida en el nuevo artículo 31 inc. 1°:

*“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**, 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 (...).”*

2.2) Definición de gasto necesario.

La formulación del texto finalmente aprobado por el Congreso encuentra su génesis, curiosamente, en una indicación presentada por el Ejecutivo el 3 de julio de 2019. Podemos observar que la idea original contenida en el Mensaje se ve en cierto sentido disminuida en el texto final de la ley, pues se elimina cualquier referencia a gastos vinculados *indirectamente* al desarrollo del giro o la inclusión expresa en el artículo de la procedencia de la deducción de gastos *excepcionales, extraordinarios o voluntarios*

De todas formas, a partir de la definición incorporada por esta nueva norma, es posible afirmar que se ha establecido una noción bastante más amplia de gasto necesario que la sostenida hasta ese momento, dejando atrás definitivamente la vinculación del gasto a la generación inmediata y correlativa de una renta, o la obligatoriedad de éste para el giro del negocio del contribuyente.

Tal situación se aprecia más claramente al analizar las dos referencias con que el nuevo Art. 31 Inc. 1º LIR construye la definición de gasto necesario:

i. *Que el gasto tenga aptitud para generar renta:*

En su sentido más literal, de acuerdo con la Real Academia Española, *aptitud* puede entenderse como la “*capacidad para operar competentemente en una determinada actividad; Cualidad que hace que un objeto sea apto, adecuado o acomodado para cierto fin.*”. Así, resultaría más relevante que el desembolso cuente con la capacidad o sea adecuado para generar una renta en algún momento, que la generación efectiva y directa de una renta a partir de este desembolso.

Siguiendo la misma línea, el Servicio interpreta que esta *aptitud* deriva en la idea de “*que no sólo serán gastos necesarios aquellos desembolsos que generen rentas gravadas con el Impuesto de Primera Categoría, sino aquellos que sean aptos o tengan la potencialidad para generar rentas, sea en el mismo ejercicio en que se efectúa el gasto o en los futuros ejercicios, aunque en definitiva no se generen*”⁸⁴.

⁸⁴ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N°53 de 2020. p.1.

Al respecto, el profesor Francisco SELAMÉ -en exposición frente a la Comisión de Hacienda del Senado durante la tramitación del proyecto de ley- defendió la idea de establecer un concepto general y modernizado de gasto necesario, entendiéndose por aquel como “*el que se hace en interés de la empresa y dentro de su giro*”⁸⁵. Tal objetivo, en su opinión, no se vería cumplido con la inclusión de la idea de *aptitud*, pues apela a una casuística que “*sigue dejando afuera diversos gastos y no termina por resolver la necesidad de contar con un concepto general*”⁸⁶.

Sin perjuicio que la definición prevista por el nuevo Art. 31 Inc. 1º LIR para gastos necesarios es evidentemente perfectible (por ejemplo, incluyendo la posibilidad de deducción de gastos excepcionales o voluntarios de manera expresa, como lo planteaba originalmente el Mensaje), destacamos el incalculable valor que supone su presencia en el texto legal.

En primer lugar, la sola existencia de una definición legal para gasto necesario limita considerablemente el ejercicio interpretativo que pueda realizar la Autoridad al respecto. Antes, debido a que la ley nunca estableció estándares o referencias de lo que debía entenderse por el concepto, los alcances de sus efectos quedaban a merced de la interpretación que pudieran hacer los Tribunales o el mismo Servicio, generándose la restrictiva interpretación que hemos comentado a lo largo de este trabajo. Ahora, para dilucidar los alcances de la definición, se debe necesariamente atender a la discusión parlamentaria y al espíritu de la ley que la soporta, el cual apunta al establecimiento de una noción flexible de gasto necesario como contraposición a la estricta interpretación que la antecedía.

En segundo lugar, la inclusión del concepto “*aptitud*” en la definición de gasto necesario descarta definitivamente la interpretación del Servicio que exigía la generación de una renta correlativa al gasto en el mismo ejercicio comercial. Hoy en día, para la deducibilidad basta la simple capacidad del gasto para generar renta, pudiendo incluso no generarse nunca en el futuro.

Finalmente, el hecho de permitir la deducibilidad de gastos con *aptitud* de generar renta sin necesidad de que ésta se produzca en el futuro, ya nos da indicios de que el requisito de obligatoriedad del gasto necesario se encuentra también descartado por la definición de la Ley N° 21.210. Esta situación se confirma al analizar el contenido de las Circulares N° 32 y N° 53

⁸⁵ BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE. 2020. Op. Cit. p.78.

⁸⁶ Loc. Cit.

de 2020, donde el Servicio, respetando el espíritu de la ley, no hace mención alguna al polémico requisito de la obligatoriedad o inevitabilidad del gasto necesario. Además, en las listas referenciales de gastos necesarios entregadas por el Servicio en las circulares mencionadas, se mencionan como ejemplo gastos de naturaleza voluntaria (tales como, gastos destinados a propiciar un buen clima laboral de origen voluntario o cantidades voluntariamente desembolsadas para combatir la propagación de COVID-19 en las faenas), confirmándose sin lugar a duda la derogación del requisito referido.

ii. *Que el gasto se encuentre asociado al interés, desarrollo o mantención del giro:*

La segunda característica del gasto necesario establecida por esta nueva definición legal es la necesaria asociación al giro del negocio o a la actividad económica desplegada por el contribuyente.

El Servicio no ahonda en sus Circulares respecto del alcance de estos términos, aunque sí aclara que se comprenden dentro de este nuevo concepto de gastos necesarios “*los gastos relacionados con eventualidades o imprevistos cuya ocurrencia es transversal a las actividades económicas*”⁸⁷, como también “*aquellos gastos destinados a resguardar la salud, propiciar un buen clima laboral*”⁸⁸.

A modo referencial, la Circulares N°32 y N°53 entregan un listado de gastos que el Servicio entiende como necesarios para producir la renta a la luz de la nueva definición legal, los cuales pudieron verse cuestionados en su momento en razón de la antigua interpretación. Podemos citar como ejemplo, los siguientes⁸⁹⁹⁰:

- a) Gastos relacionados con proyectos empresariales que interese desarrollar en que existe una razonable vinculación entre el desembolso y la finalidad o propósito previsto por el contribuyente al momento de efectuar dicho desembolso, tales como:

⁸⁷ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N°32 de 2020, p.2.

⁸⁸ Loc. Cit.

⁸⁹ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N°53 de 2020, p.2-3.

⁹⁰SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS.Circular N°32 de 2020, p.3.

- Gastos para mantener o fidelizar clientes;
 - Gastos para profundizar la participación en el mercado
 - Gastos para explorar la posibilidad de realizar nuevos proyectos o actividades económicas
- b) Gastos que, si bien no tienen una vinculación directa con la obtención de rentas ni con el desarrollo de nuevos proyectos, igualmente dicen relación con la mantención de la actividad o negocio, tales como:
- Gastos relacionados al cumplimiento legal y tributario.
 - Asesorías de imagen, de marketing de la empresa, y ciertos gastos de tipo general y usual en toda institución, como gastos en medidas de seguridad.
- c) Gastos relacionados a eventualidades e imprevistos cuya ocurrencia es transversal a las actividades económicas, tales como:
- Inclemencias del tiempo y variaciones climáticas.
 - Cantidades incurridas, voluntaria u obligatoriamente, por los contribuyentes y destinados a evitar, contener o disminuir la propagación del COVID-19
- d) Gastos destinados a propiciar un buen clima laboral cuyo origen es voluntario, sin una obligación contractual.
- e) Gastos destinados a aminorar o paliar los efectos de la pandemia COVID-19 que tengan por efecto, en general, resguardar los intereses del negocio del contribuyente, garantizando por ejemplo:
- Sus ingresos presentes y futuros
 - La mantención o apoyo a sus trabajadores.
 - La realización de planes estratégicos de negocios.

La nueva definición legal de gasto necesario y la correspondiente interpretación del Servicio respetando la procedencia de la deducción del gasto con su sola *aptitud* para generar renta,

además de la lista referencial de gastos que el Servicio entiende como necesarios (algunos de ellos sin estar vinculados directamente con la obtención de renta, como los indicados en la letra “b)” precedente) nos da muestras del nuevo estándar con el que se califican los desembolsos incurridos por los contribuyentes, evidentemente más flexible y respetuoso de la autonomía de la empresa en la determinación de los medios para generar sus réditos, correspondan o no a desembolsos obligatorios, generen o no una renta en el ejercicio.

2.3) Criterios para definir la razonabilidad del monto del gasto.

Además de la naturaleza del gasto, corresponde considerar el monto de este para determinar su necesidad.

Frente a esto, la Circular N° 53 define dos criterios para evaluar la razonabilidad o necesidad del gasto en cuestión⁹¹:

- Si el gasto se refiere a operaciones efectuadas con terceros independientes o no relacionados, el Servicio debiera en principio abstenerse de cuestionar la razonabilidad del desembolso efectuado, ya que partes con intereses contrapuestos constituyen la base sobre la cual se conforman las operaciones de mercado.
- Si el gasto se refiere a operaciones con partes relacionadas, al Servicio le corresponde analizar en forma especial que el monto del gasto sea razonable, atendidas las circunstancias particulares del caso y el interés de la empresa que incurre en el desembolso.

2.4) Mantención de los otros requisitos generales del gasto necesario en el Art. 31 Inc. 1° LIR

⁹¹ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 53 de 2020, p. 3.

Cabe mencionar que la Ley N° 21.210 no modificó los otros requisitos generales⁹² previstos en el artículo 31 LIR, quedando plenamente vigentes para determinar la procedencia de la deducibilidad del gasto analizado.

3. Modificaciones al Art. 21 inc. 1° literal i. LIR, que grava con impuesto único los gastos rechazados.

3.1) Nuevo texto legal.

Antes de la entrada en vigencia de la reforma tributaria, la disposición legal que gravaba con un impuesto único a los comúnmente llamados “gastos rechazados”, prescribía lo siguiente:

“(...) deberán declarar y pagar, conforme a los artículos 65, número 1, y 69 de esta ley, un impuesto único de 40%, que no tendrá el carácter de impuesto de categoría, el que se aplicará sobre:

- i. Las partidas del número 1 del artículo 33, que correspondan a retiros de especies o cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo. La tributación señalada se aplicará, salvo que estas partidas resulten gravadas conforme a lo dispuesto en el literal i) del inciso tercero de éste artículo.*

(...)”

Con la entrada en vigencia de la Ley N° 21.210, el nuevo texto legal pasa a decir:

“(...) deberán declarar y pagar conforme a los artículos 65, número 1, y 69 de esta ley, un impuesto único de 40%, que no tendrá el carácter de impuesto de categoría, el que se aplicará sobre:

- i. Las partidas del número 1 del artículo 33, que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban*

⁹² Véase art. 31 LIR: “...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.”

imputarse al valor o costo de los bienes del activo y que beneficien directa o indirectamente a los relacionados a la empresa o sus propietarios, según dispone el inciso final de este artículo, o bien, en aquellos casos en que el contribuyente no logre acreditar la naturaleza y efectividad del desembolso. La tributación señalada se aplicará, salvo que estas partidas resulten gravadas conforme a lo dispuesto en el literal i) del inciso tercero de este artículo;

(...)”

3.2) Condiciones adicionales del impuesto único que grava los gastos rechazados.

Con la nueva formulación del artículo, el Legislador ha establecido dos condiciones adicionales y alternativas que deben materializarse junto al desembolso del “gasto rechazado”, para que se consuma el hecho gravado y nazca la obligación tributaria:

- a) Que el “gasto rechazado” beneficie directa o indirectamente a los relacionados a la empresa que efectúa el desembolso, o a los relacionados a los propietarios de dicha empresa, o;
- b) Que el contribuyente no logre acreditar la naturaleza y efectividad del desembolso.

Respecto de la condición indicada en la letra a) anterior, intentando precisar su alcance, el Servicio ha interpretado lo siguiente:

- i. Se entenderá por “beneficio indirecto” como *“aquel beneficio económicamente valorable que si bien es obtenido por una persona o entidad distinta del propietario, comunero, socio o accionista directo de la empresa, en definitiva, son estos últimos o sus relacionados quienes obtienen dicho beneficio”*⁹³.
- ii. Respecto de lo que debe entenderse por “relacionados”, indica el Servicio que son cualesquiera de las personas o entidades indicadas en el inciso último del artículo 21

⁹³ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N°53 de 2020. p.32.

LIR⁹⁴ (entre estos los cónyuges, convivientes civiles, hijos no emancipados legalmente del propietario, comunero, socio o accionista; además de las sociedades matrices y coligantes con sus respectivas filiales y coligadas o una entidad controladora respecto de las entidades controladas de acuerdo al artículo 8 N° 17 del Código Tributario).

- iii. En caso de que las partidas del número 1 del artículo 33 beneficien directamente a los propietarios de la empresa, el tratamiento tributario se encontrará regulado por el Art. 21 Inc. 3° literal i. LIR, disposición que grava los retiros indirectos de los propietarios al aumentar la base imponible de su Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional en una suma equivalente al 10% de la cantidad de que se trate.

A su vez, en relación a la condición indicada en la letra b) anterior, el Servicio se ha limitado a decir que el contribuyente deberá “*acreditar en qué consistió el gasto y que el desembolso fue efectivamente realizado*”⁹⁵, sin que sea necesario acreditar, por ejemplo, la vinculación del gasto con la generación de una determinada renta o, incluso, su relación con el giro del negocio desarrollado por el contribuyente.

Respecto de aquellos gastos que no cumplan los requisitos -nuevo- artículo 31 LIR para ser entendidos como necesarios para producir la renta, pero que tampoco se subsuman en las situaciones descritas por alguna de las condiciones alternativas del -nuevo- artículo 21 inc. 1° num. 1° LIR, “*no se afectarán con el Impuesto Único del inciso primero del artículo 21, sin perjuicio de que deberán tributar con el Impuesto de Primera Categoría, en tanto constituyen un agregado a la Renta Líquida Imponible, en conformidad con la letra g) del N° 1 del artículo 33 LIR*”⁹⁶.

⁹⁴ Art. 21 inc. Final LIR: “(...)Para la aplicación de la tributación establecida en el inciso tercero, se entenderá que las partidas señaladas en el literal i) benefician, que el préstamo se ha efectuado, que el beneficio señalado en el literal iii) se ha conferido o que se han garantizado obligaciones al propietario, comunero, socio o accionista, según sea el caso, cuando dichas cantidades tengan como beneficiario de las partidas señaladas en el literal i), deudor del préstamo, beneficiario por el uso o goce señalado en el literal iii), o sujeto cuyas deudas se han garantizado, a sus respectivos cónyuges, convivientes civiles, hijos no emancipados legalmente, o bien a cualquier persona relacionada con aquellos conforme a las normas de relación del número 17 del artículo 8° del Código Tributario o, a los directores, gerentes, administradores, ejecutivos principales o liquidadores, así como a toda entidad controlada directamente o indirectamente por ellos, y, además, se determine que el beneficiario final, en el caso de los préstamos y garantías es el propietario, socio, comunero o accionista respectivo.”

⁹⁵ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N°53 de 2020 p.32

⁹⁶ Loc. Cit.

La inclusión de estas condiciones alternativas reduce considerablemente el campo de aplicación del impuesto único del artículo 21 inc. 1º LIR, excluyendo definitivamente del pago del impuesto único a aquellos gastos que, sin cumplir con las características del artículo 31 LIR para ser considerados como “necesarios”, cuentan con respaldo respecto de su naturaleza y efectividad, y no buscan beneficiar a los relacionados de la empresa o de sus propietarios.

4. Modificaciones relevantes a los gastos especiales contemplados en el Art. 31 Inc. 4º LIR.

4.1) Nuevo texto legal del encabezado del inciso 4º.

Además de la deducción de aquellos desembolsos que se enmarcan en la definición general de gastos necesarios dispuesta en el inciso primero del artículo 31 LIR, el Legislador ha regulado expresamente en el inciso cuarto del mismo artículo una serie de gastos cuya deducción se acepta.

El encabezado de este inciso cuarto, hasta antes de la Reforma, expresaba lo siguiente:

"Art. 31 Inc. 4º: Especialmente procederá la deducción de los siguientes gastos, en cuanto se relacionen con el giro del negocio (...)"

Con las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210, el nuevo encabezado dispone:

"Art. 31 Inc. 4º: 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."

Concluye el Servicio, que la modificación del encabezado se realizó *"con el propósito de aclarar que la ley contempla gastos especiales los cuales, por su naturaleza, son deducibles, incluyendo casos donde se cumplen los requisitos generales establecidos en el inciso primero"*

del artículo 31 y otros en que dichos requisitos no se cumplen pero igualmente son deducibles”⁹⁷.

A continuación, se comentarán aquellas modificaciones e incorporaciones a esta lista de gastos especiales que, a nuestro parecer, mayor incidencia pueden presentar en el tratamiento tributario de los gastos asociados al beneficio positivo no-financiero de una Empresa B: los gastos relacionados a remuneraciones de trabajadores (Art. 31 N°6 LIR) y los gastos relacionados a responsabilidad social empresarial (Art. 31 N°13 LIR).

4.2) Gastos relacionados a sueldos, salarios y otras remuneraciones pagados o adeudados por la prestación de servicios personales (Art. 31 N° 6 LIR)

Si bien la modificación a este numeral no fue objeto de debate durante la tramitación del proyecto de ley, destacamos su potencial aporte a la flexibilización de estándares para aceptar la deducción como gasto necesario de ciertos desembolsos en favor de los trabajadores que prestan servicios para el contribuyente.

Hasta antes de la Reforma, la disposición legal del numeral sexto permitía especialmente la deducción de los siguientes gastos:

"Art. 31 Inc. 4°: (...)

N° 6: Sueldos, salarios y otras remuneraciones pagados o adeudados por la prestación de servicios personales, incluso las gratificaciones legales y contractuales, y, asimismo, toda cantidad por concepto de gastos de representación. Las participaciones y gratificaciones voluntarias que se otorguen a los trabajadores se aceptarán como gasto cuando se paguen o abonen en cuenta y siempre que ellas sean repartidas a cada trabajador en proporción a los sueldos y salarios pagados durante el ejercicio, así como en relación a la antigüedad, cargas de familia u otras normas de carácter general y uniforme aplicables a todos los trabajadores de la empresa

⁹⁷ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N°53 de 2020, p. 7.

(...)”

Con la Ley N° 21.210, el nuevo numeral sexto pasó a indicar lo siguiente:

“Art. 31 Inc. 4°: (...)”

N°6: Sueldos, salarios y otras remuneraciones, pagados o adeudados por la prestación de servicios personales.

Se aceptarán como gasto las asignaciones de movilización, alimentación, viático, las cantidades por concepto de gastos de representación, participaciones, gratificaciones legales y contractuales e indemnizaciones, como así también otros conceptos o emolumentos de similar naturaleza, siempre que los mismos guarden relación directa con la naturaleza de la actividad de los trabajadores en la empresa. Tratándose de pagos voluntarios por estos conceptos, se aceptarán como gasto cuando se paguen o abonen en cuenta y se retengan o paguen los impuestos que sean aplicables (...)”

Como indicó el Servicio, “los cambios tienden a ordenar la norma e introducir algunas modificaciones de fondo sobre las sumas que la LIR permite rebajar por este concepto como gasto necesario para producir la renta”⁹⁸.

Así, se explicitan en la ley emolumentos que tradicionalmente han sido entendidos por el Servicio como gasto necesario, tales como la asignación de movilización⁹⁹, la asignación de alimentación¹⁰⁰ o la asignación de viático¹⁰¹, además de dejar abierta la posibilidad de deducir “*otros conceptos o emolumentos de similar naturaleza*” – siempre que estén relacionados a la actividad desarrollada por el trabajador en la empresa-, sin que la lista de haberes declarada por el legislador en este párrafo del numeral tenga el carácter de taxativa.

De todos modos, la novedad más relevante a nuestro parecer corresponde al amplio reconocimiento y flexibilidad que el numeral otorga a la deducibilidad de las remuneraciones o emolumentos voluntarios en favor de los empleados, es decir, aquellas “*sumas que*

⁹⁸ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N°53 de 2020, p. 20.

⁹⁹ Véase Circular SII N°36 de 1988.

¹⁰⁰ Véase Oficio N°1.280, de 18 de junio de 2007.

¹⁰¹ Véase Manual del SII, Párrafo 6(12)-40.05.

*voluntariamente la empresa acuerde entregar a sus trabajadores, sin previa obligación contractual (...)*¹⁰²¹⁰³.

Como muestra de las restricciones tributarias que imponía la ley y el Servicio a los emolumentos voluntarios hasta antes de la reforma del año 2020, podemos comentar la situación de aquellas indemnizaciones laborales pagadas a un trabajador renunciado, sin acuerdo previo de pago de una indemnización a todo evento. Para este caso, a través del Ordinario N° 359, de 26 de febrero de 2010, el Servicio dispuso que el desembolso se entendería como gasto necesario siempre que cumpliera las condiciones señaladas en la parte final del párrafo primero del antiguo numeral sexto del artículo 31 LIR, es decir, cuando las remuneraciones voluntarias *“sean repartidas a cada empleado y obrero en proporción a los sueldos y salarios pagados durante el ejercicio, así como en relación a la antigüedad, cargas de familia u otras normas de carácter general y uniforme aplicables a todos los empleados o a todos los obreros de la empresa”*¹⁰⁴.

Con las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210, se establece expresamente que la voluntariedad de pago puede recaer en todos los conceptos mencionados por el Legislador en el numeral (sueldos, salarios, asignaciones, gratificaciones, indemnizaciones y cualquier otro concepto o emolumento de similar naturaleza), bastando únicamente que estos se encuentren pagados o abonados en cuenta y que se retengan o paguen los impuestos que sean aplicables, para estimarse estos desembolsos como deducibles de la renta bruta.

De todos modos, cabe mencionar que la Ley N° 21.210 no modificó el contenido del antiguo párrafo segundo del numeral sexto, manteniéndose la facultad de la Dirección Regional del Servicio de impugnar, en cuanto gastos necesarios, aquellas remuneraciones pagadas a personas que -a su juicio- hayan podido influir en la fijación de la misma, aceptando como gasto únicamente aquella parte de la remuneración que sea razonablemente proporcionada a la

¹⁰² SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N°53 de 2020, p.21.

¹⁰³ Sin perjuicio de definición expuesta para emolumento voluntario, es necesario señalar que el mismo Servicio también ha extendido el carácter de voluntario a aquellas indemnizaciones laborales *“que no se originen en la aplicación de una obligación laboral que imponga al empleador el deber de pagarlas (indemnización por años de servicio, sustitutiva del aviso previo, etc); así como las sumas que excedan a los montos establecidos por la legislación del trabajo, cuando la causal que se haga valer da derecho a su pago”* (Ord. 648 del 09 de abril de 2018), no utilizando como criterio diferenciador la existencia de una obligación contractual previa.

¹⁰⁴ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Ord. N° 359, de 26 de febrero de 2010. Recuperado de: <https://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2010/renta/ja359.htm>.

importancia de la empresa, a las rentas declaradas, a los servicios prestados y a la rentabilidad del capital.

4.3) Gastos relacionados la responsabilidad social empresarial (Art. 31 N° 13 LIR)

El proyecto de ley presentado por el Ejecutivo expresaba entre sus fundamentos la idea de incorporar al listado de gastos del art. 31 inc. 4° LIR aquellos “*gastos relacionados con responsabilidad social empresarial*”¹⁰⁵.

Esta amplia manifestación de intenciones quedó acotada a la incorporación de un único numeral, en el tenor que se indica:

"Art. 31 Inc. 4° N° 13 LIR: 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

¹⁰⁵ BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE. 2020. Op. Cit. p.14.

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”

Cristian BONACIC reconoce tres casos de gastos especiales distintos en este nuevo numeral¹⁰⁶:

1. 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.
2. 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.
3. 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 nacimiento de proyectos educativos o culturales específicos y otros aportes de similar naturaleza.

Los gastos señalados en el N° 2 y N° 3 comparten requisitos comunes, a saber:

- i. Deben constar en un contrato o convenio suscrito con un órgano de la administración del Estado.
- ii. 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.

¹⁰⁶ BONACIC, C. 2020. “Nuevos gastos de naturaleza medioambiental, responsabilidad social empresarial, compensaciones e indemnizaciones, incorporados por la Ley N° 21.210”. Revista de Estudios Tributarios, N° 23, p.79.

- iii. Las sumas desembolsadas deben sujetarse a los límites establecidos en la parte final del párrafo segundo del N°13 Art. 31 LIR

Hacemos la salvedad que los gastos indicados en el N°1 y N°2 corresponden a los llamados gastos medioambientales, respecto de los cuales el contribuyente se encuentra obligado a su pago por encontrarse incluidos en instrumentos medioambientales. En cambio, el gasto indicado en el N°3 (beneficios de carácter permanente en favor de la comunidad) representa propiamente tal un gasto de responsabilidad social empresarial, pues nace de la intención voluntaria del contribuyente de generar un beneficio en el medio en que se desenvuelve.

BONACIC destaca la intervención del Presidente Ejecutivo del Consejo Minero, señor Joaquín Villarino, en la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, para explicar la necesidad de contar con un gasto especial sobre responsabilidad social empresarial distinto de los gastos medioambientales: *“Además de las obligaciones que surgen del SEIA [Sistema de Evaluación de Impacto Ambiental], las empresas, entre ellas las mineras, desarrollan iniciativas de RSE, que abarcan el aporte y el desarrollo de acciones e iniciativas a beneficio directo de las comunidades aledañas a sus proyectos en materias tan diversas como educación, capacitación y empleo; desarrollo de proveedores y emprendedores; construcción de infraestructura; mejoras a la salud y la calidad de vida; cultura, deporte y recreación, etc.”*¹⁰⁷

Si bien esta disposición significa un gran avance en la materia al incluir la deducibilidad de los gastos en pos de un beneficio comunitario permanente, la necesaria vinculación del gasto con un contrato o convenio suscrito con el Estado que lo respalde, reduce drásticamente la importancia y utilidad que pudiera significar esta disposición para aquellas empresas que sitúan la responsabilidad social empresarial como factor relevante de su actividad.

El Servicio interpreta que la exigencia de un contrato o convenio suscrito con la Administración tendría dos propósitos: *“por una parte, evitar que se realicen aportes en forma inorgánica o inconsistente con los intereses de las comunidades locales; y, por otra, la intervención de un*

¹⁰⁷ BONACIC, C. 2020. Op. Cit., p.89.

órgano de la administración del Estado, sujeto al principio de probidad, que ofrezca los debidos resguardos y garantías sobre el buen uso y destino de los recursos”¹⁰⁸.

Durante la tramitación del proyecto, no se mencionó mayormente ni se debatió la razón de la exigencia de un contrato o convenio con un órgano de la administración del Estado para aceptar la deducibilidad de estos gastos. La única mención al respecto provino del señor Joaquín Villarino, quien en una presentación ante la Comisión de Hacienda del Senado indicó que *“con el resguardo de que los gastos de RSE (responsabilidad social empresarial) no puedan destinarse a entidades relacionadas, se hace innecesaria la exigencia de convenio con un órgano de la administración del Estado”¹⁰⁹.*

Adherimos al comentario del señor Villarino, pues deducimos que una de las principales razones que tuvo el Legislador para incorporar este requisito era evitar posibles movimientos elusivos de los contribuyentes, más allá de evitar aportes en forma inorgánica a comunidades locales u ofrecer resguardos sobre el buen uso y destino de los recursos, riesgo que se vería adecuadamente cubierto con la imposibilidad legal de efectuar la operación con partes relacionadas.

Entendemos que el gasto especial que se incorpora, debido a sus restricciones, no ampara sustancialmente los desembolsos de responsabilidad social empresarial, pese a la intención que se esbozaba en el Mensaje del proyecto de ley, que a simple vista parecía abarcar un abanico más amplio de gastos

¹⁰⁸ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N°53 de 2020. p.28.

¹⁰⁹ BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE. 2020. Op. Cit., p.59.

CAPITULO III: Tratamientos tributarios aplicables a los desembolsos asociados al beneficio positivo no-financiero de una Empresa B (2020-)

Subcapítulo III.I.: Superación de obstáculos y tratamientos tributarios básicos.

Luego del análisis realizado a las modificaciones al régimen tributario de gastos que supone la ley N° 21.210, y a la posterior interpretación del Servicio de Impuestos Internos al contenido de la mencionada ley por medio de las circulares N°32 y N° 53, podemos afirmar que se ha dado un paso definitivo en la adopción de una noción *restringida* de gasto rechazado tributable - limitado la concurrencia del impuesto único solo en caso que el gasto no cuente con respaldos respecto de su naturaleza y efectividad, o que beneficie a los relacionados de la empresa contribuyente o de sus propietarios - y una noción *amplia* de gasto necesario – atendiendo principalmente a la eventual aptitud del gasto para producir renta, y su asociación al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio-.

Debido a estas nuevas nociones, la mayoría de los obstáculos que teóricamente podían enfrentar las Empresas B, fueron total o parcialmente superados:

- A. Respecto de los requisitos del Art. 31 Inc. 1° LIR para gastos necesarios.
 - i. Ya no es necesaria la generación de una renta efectiva, pues la inclusión del concepto “aptitud” en la definición de “gasto necesario” nos indica que la relación ingreso-gasto es de carácter potencial. Incluso, el mismo Servicio ha sostenido esta interpretación¹¹⁰.
 - ii. Se descarta la obligatoriedad del gasto como requisito para su deducción. En efecto, tanto la nueva definición legal de gasto necesario como las interpretaciones posteriores del Servicio a través de sus Circulares N° 32 y 53 omiten cualquier mención a este requisito, respetándose el espíritu y los

¹¹⁰ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N°53 de 2020, p.1.

fundamentos originales de la Ley N° 21.210. Además, en las listas referenciales de gasto necesario que encontramos en las mencionadas Circulares del Servicio, se mencionan expresamente gastos de naturaleza voluntaria como ejemplo.

- iii. En relación al necesario vínculo que el gasto debe mantener con el giro del negocio, la nueva definición confirma la continuidad de su procedencia expresamente.

B. Respecto a la sobreexposición al impuesto único que grava los gastos rechazados (Art. 21 Inc.1° literal i. LIR), destacamos que gracias a la nueva definición legal para “gasto necesario” y a los nuevos requisitos establecidos en la disposición que contiene al Impuesto Único, se limita considerablemente su ámbito de aplicación. Así, muchos de los desembolsos “pro-beneficio positivo” que eventualmente estuvieron expuestos a este tributo, ahora estarán liberados de su pago, ya sea porque se circunscriben en la nueva definición de gasto necesario o porque no se configuran los nuevos requisitos que hacen procedente el Impuesto Único.

De este modo, es posible vislumbrar cuatro tratamientos tributarios básicos¹¹¹ que puede enfrentar un determinado desembolso destinado al beneficio positivo no-financiero de una Empresa B:

- 1) Primer Tratamiento: El desembolso cumple las condiciones del artículo 30 LIR para ser tratado como costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de una renta, pudiendo deducirse de los ingresos brutos.
- 2) Segundo Tratamiento: El desembolso cumple las condiciones generales del nuevo artículo 31 inciso 1° LIR para ser tratado como gasto necesario, esto es, que sea apto para generar renta y esté asociado al interés, desarrollo o mantención del giro, se encuentre pagado o adeudado durante el ejercicio comercial correspondiente, y se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio. Por tanto, este desembolso puede deducirse de la renta bruta.

¹¹¹ Para simpleza del análisis, en este capítulo no se desarrollarán los tratamientos que puedan aplicarse a los desembolsos “pro-beneficio positivo” de acuerdo con los gastos especiales contemplados en el Art. 31 LIR u otras leyes especiales.

- 3) Tercer Tratamiento: El desembolso se rige por el Art. 21 inc.1º literal i. LIR, pues no cumple las condiciones del nuevo artículo 31 inciso 1º LIR para ser tratado como gasto necesario, y respecto de éste no se tienen respaldos para acreditar su naturaleza y efectividad; o beneficia directa o indirectamente a los relacionados de la empresa o sus propietarios. Por tanto, este desembolso tributará con impuesto único de los gastos rechazados.
- 4) Cuarto Tratamiento: El desembolso se rige por el Art. 33 Nº1 letra g) LIR, pues no cumple las condiciones del nuevo artículo 31 inciso 1º LIR para ser tratado como gasto necesario, pero respecto del cual el contribuyente sí tiene respaldo para acreditar su naturaleza y efectividad; y no beneficia directa o indirectamente a los relacionados de la empresa o sus propietarios. Por tanto, este desembolso tributará con el Impuesto de Primera Categoría.

Previo a analizar cada tratamiento tributario en específico se debe señalar que, desde nuestra perspectiva, todos los desembolsos “pro-beneficio positivo” de una *Empresa B* -por su naturaleza- deberían quedar comprendidos en el *primer* o *segundo tratamiento*, pues o corresponden a un costo directo de los bienes y servicios ofrecidos al mercado, o cumplen con los requisitos actualmente exigidos para ser deducidos como gasto necesario. Sin embargo, entendiendo que la manera en que estas empresas buscan hacer sus negocios aún no ha sido recogida formalmente por nuestra legislación ni tampoco por la jurisprudencia del Servicio, es probable que en la práctica sean aplicables el *tercer* y *cuarto tratamiento*, tal como se explicará.

Subcapítulo III.II.: Análisis particular de cada tratamiento tributario aplicable a los desembolsos destinados al beneficio positivo no-financiero.

A continuación, se sistematizarán los posibles tratamientos tributarios básicos aplicables a los desembolsos “pro-beneficio positivo” en los que puede incurrir una Empresa B, comentando las consecuencias jurídico-tributarias que suponen tales tratamientos para el contribuyente.

1. Primer tratamiento: Costo directo conforme al Art. 30 LIR.

El Art. 30 LIR permite deducir de los ingresos brutos de una empresa “*el costo directo de los bienes y servicios que se requieran para la obtención de dicha renta*”, lo que finalmente determinará la renta bruta del contribuyente.

El tratamiento de los costos directos no fue modificado por la Ley N° 21.210, y regirá a aquellas Empresas B donde el beneficio positivo no-financiero se identifica directamente con el proceso productivo de los bienes y/o servicios que ofrece al mercado.

Estas Empresa B, por ejemplo, podrán deducir (cómo cualquier otra empresa) de sus ingresos brutos el valor de la materia prima y la mano de obra necesarias para la producción de un determinado bien. Este es el caso de la Empresa B chilena *Ecopacto*, que produce biodiesel a partir de aceites vegetales usados. *Ecopacto* tiene un claro beneficio positivo no-financiero que ha incorporado a su giro, adquiriendo un material que potencialmente puede ser contaminante de aguas si es desechado incorrectamente, para transformarlo en un combustible amigable con el medio ambiente¹¹².

También se puede citar el caso de las Empresas B que adquieren cierto tipo de mercadería para lograr un beneficio positivo no-financiero en su comercialización, pudiendo deducir el precio de tal mercadería de sus futuros ingresos. Tenemos como ejemplo a la Empresa B chilena *Sanosnack* que, para combatir los altos índices de obesidad y sobrepeso del país, se dedica a comercializar alimentos saludables en dispensadoras (además, dona un porcentaje de sus utilidades a instituciones que combaten y previenen la obesidad, la diabetes y la desnutrición).

2. Segundo tratamiento: Gasto necesario conforme al Art. 31 Inc. 1° LIR.

El tratamiento de los gastos necesarios resultó ser uno de los más modificados por la Ley N° 21.210, pues si antes se encontraba arraigado en nuestro ordenamiento una perspectiva mucho más restringida en cuanto a aceptar la necesidad de un determinado desembolso, hoy en día contamos con una noción amplia y notoriamente más flexible de lo que debe entenderse por

¹¹² EL DEFINIDO. 2015. “Chile arrasó - 13 Empresas B chilenas elegidas como las “mejores para el mundo”- Recuperado de: <https://eldefinido.cl/actualidad/pais/5030/Chile-arraso-13-Empresas-B-chilenas-elegidas-como-las-mejores-para-el-mundo/>

gasto necesario, abriendo la posibilidad de deducir de la renta bruta una innumerable cantidad de desembolsos que pudieron verse cuestionados por no cumplir los estrictos requisitos de la antigua interpretación.

Gracias a las modificaciones incorporadas por la Ley N° 21.210, un gasto podrá deducirse de la renta bruta siempre que cumpla los siguientes requisitos legales:

- a) Que sea trate de un gasto necesario, es decir, que tenga aptitud de generar renta y que esté asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio.
- b) Que no haya sido rebajado del ingreso bruto como costo directo, de acuerdo con el artículo 30 LIR.
- c) Que se encuentren pagados o adeudados en el ejercicio comercial correspondiente
- d) Que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio.

En cuanto al monto del gasto para que sea considerado dentro de los márgenes razonables o necesarios, el Servicio solo lo entrará a cuestionar y analizar cuando las operaciones hayan sido realizadas entre partes relacionadas, debiendo abstenerse -en principio- de realizar tal cuestionamiento cuando la operación se efectúa con terceros independientes o no relacionados¹¹³.

Destacamos que la nueva definición de gasto necesario incorporada al Art. 31 inc. 1° LIR permite descartar completamente la aplicación de los requisitos de generación efectiva de una renta asociada al gasto, y de obligatoriedad del gasto para el contribuyente.

2.1) Los desembolsos “pro-beneficio positivo” de acuerdo con los nuevos requisitos legales de los gastos necesarios.

Sin perjuicio que es un tema abierto a la discusión a la espera de nuevos pronunciamientos del Servicio, entendemos que los desembolsos “pro-beneficio positivo”, destinados a solucionar

¹¹³ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 53 de 2020, p. 3.

problemas de la comunidad cercana y el medio ambiente, pueden cumplir los nuevos requisitos legales de gasto necesario y aceptarse su deducción, teniendo en vista los siguientes argumentos:

- a. **Responsabilidad Social Empresarial en el espíritu de la ley 21.210:** Según se trató en los apartados anteriores, en el mismo Mensaje del proyecto de ley se vislumbra la necesidad de incorporar, como gastos necesarios especiales, aquellos relacionados a la responsabilidad social empresarial. Sin perjuicio que la materialización de esta intención se redujo a la inclusión de los gastos mencionados en el numeral 13 del artículo 31 LIR¹¹⁴, podemos entender que en el espíritu de la ley se buscaba dar notoriedad al tratamiento tributario de este tipo de gastos, encaminando el establecimiento de un régimen más favorable al respecto. Esto puede complementarse con la mencionada flexibilización de los requisitos de los gastos necesarios, ampliando notablemente el abanico de gastos que se registrarán por este tratamiento.

- b. **Aptitud para generar renta:** El concepto “*aptitud*” (entendido como “*la potencialidad para generar renta*”¹¹⁵), ha sido aplicado por el Servicio de una manera bastante flexible en sus pronunciamientos, reconociendo incluso la necesidad de algunos desembolsos donde la “potencialidad para generar renta” no resulta tan evidente¹¹⁶¹¹⁷, tales como:
 - C. Gastos relacionados con llevar la contabilidad;
 - D. Gastos por defensa judicial y administrativa relativa al funcionamiento o a las operaciones de la empresa;
 - E. Gastos en medidas de seguridad;
 - F. Gastos en diseño y mantención de estructuras y jardines;
 - G. Gastos en cuotas o entradas por participación en seminarios y eventos empresariales.
 - H. Gastos en mantención o apoyo a trabajadores que no puedan presentarse en su lugar de trabajo, por efectos de la pandemia COVID-19.

¹¹⁵ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N°53 de 2020. p.1

¹¹⁶ *Ibid.*, p.2.

¹¹⁷ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N°32 de 2020. p.3.

En el caso específico de los gastos “pro-beneficio positivo”, la *aptitud* para generar renta puede entenderse, a nuestro juicio, desde tres perspectivas:

- i. Modalidad adoptada por la Empresa B para la explotación de su giro: En la forma de hacer negocios de estas empresas, es tan importante la generación de la renta mediante una actividad económica como la forma en que esta se genera. Tanto así que, dentro de este modelo, la obtención de una renta está indisolublemente asociada a la existencia correlativa de un beneficio positivo no-financiero para la comunidad y el medio ambiente, pues de lo contrario se desnaturalizaría la esencia de la Empresa B.

Entonces, dada la necesidad autoimpuesta que tiene la Empresa B de desarrollar un beneficio positivo no-financiero correlativo a su generación de riqueza, es que debe entenderse la *aptitud* o *potencialidad* del gasto para generar renta.

- ii. Creación de valor a largo plazo: Desde una perspectiva más concreta, podemos mencionar que una empresa con propósito, amigable con el medio ambiente y con la comunidad -tales como las Empresas B-, tienden a un mayor crecimiento de su negocio, reflejado principalmente por el mejor posicionamiento de sus productos en el mercado.

A modo de ejemplo, un estudio del año 2019 de la consultora chilena *Proqualitas* determinó que un “72% de los chilenos dice que comprar productos con consciencia ecológica o ética los hace sentir bien. En esa misma línea un 64% declara que no le compraría a una marca que no es responsable con el medio ambiente y el cuidado animal, mientras que un 63% señala estar dispuesto a pagar más por productos reciclables y amigables con el medio ambiente”¹¹⁸

¹¹⁸ CNN CHILE. 2019. “73% de chilenos piensa que adultos mayores que trabajan en atención al público entregan un mejor servicio” Recuperado de: https://www.cnnchile.com/pais/73-chilenos-adultos-mayores-mejor-servicio_20190618/

En el mismo sentido, encontramos el estudio “*Conscientes: una nueva mirada al consumidor actual*” realizado el año 2019 por la red empresarial *Acción Empresa*, que arroja los siguientes datos de interés:

- El 88% de los encuestados considera “importante” o “muy importante” que el producto comercializado haya sido producido sin dañar el medio ambiente, al momento de decidir la compra.
- El 53% de los encuestados estaría dispuesto a pagar un 10% más de valor, por un producto responsable o sostenible. Un 36% de los encuestados estaría dispuesto a pagar incluso un 20% más de valor.

También resulta ilustrativa la investigación realizada por Daniela SOTO, tesista de la Universidad Técnica Federico Santa María, respecto al comportamiento del consumidor chileno frente a productos de Empresas B. Entre las diversas conclusiones arribadas, SOTO nos indica que: “*Los consumidores encuestados percibieron un mayor valor en la oferta de la empresa con características de “responsabilidad socio-ambiental y estándares de desempeño y transparencia de una Empresa B” y demostraron estar dispuestos a pagar un 10% más por este producto (...). En relación al mayor valor percibido por el producto con características de “responsabilidad socio-ambiental y estándares de desempeño y transparencia de una Empresa B”, se comprobó que esta información generó también en los consumidores una mayor intención de compra.*”¹¹⁹

En vistas de estos datos estadísticos ilustrativos y la evidente evolución cultural de nuestra sociedad, donde valores como el cuidado del medio ambiente y el comportamiento ético empresarial se están transformando en factores esenciales para la decisión del consumidor común, es que podemos proyectar que la materialización de un beneficio positivo no-financiero como una manera de hacer negocios permitirá a la Empresa B, al menos potencialmente, generar renta a partir de la mayor competitividad de sus servicios y productos en el mercado.

¹¹⁹ SOTO, D. 2015. “Estudio del comportamiento del consumidor chileno frente a productos de empresas b: análisis de percepción de precio e intención de compra”. Tesis para optar al título de Ingeniero Comercial. Valparaíso, Universidad Federico Santa María. p. 140-141.

iii. Beneficios positivos que disminuyen gastos generales a futuro: Además de la generación de valor a largo plazo, podemos mencionar que ciertos desembolsos destinados a los beneficios positivos, a su vez, potencialmente pueden incidir en el ahorro de gastos generales en el corto y/o mediano plazo.

Tal es el caso de los gastos que una Empresa B destina para lograr un uso de recursos más eficiente y/o amigable con el ambiente en el proceso productivo – asesorías, estudios técnicos, adquisición de tecnología tendiente a reducir la generación de residuos, políticas de reducción de consumo de energía, etc.-. En el caso que estos beneficios positivos se vean reflejados en un posible ahorro de gastos futuros, encontrarán en la ley el respaldo necesario para entenderlos como necesarios para producir la renta, aun cuando no tengan por resultado la generación de una renta efectiva en el ejercicio.

Un ejemplo de esta situación es el caso de la empresa *CZ Abogados* que ha implementado políticas medioambientales, política de reciclaje y metas específicas de reducción del consumo de energía y de agua para su oficina¹²⁰; o de la cervecera *Guayacán*, que implementó un sistema solar fotovoltaico para generar su propia energía solar y así disminuir la huella de carbono generada¹²¹.

Siguiendo los puntos anteriores entendemos que es, a lo menos, sostenible la posición de que la ley tributaria debe reconocer en estos gastos “pro-beneficio positivo” una aptitud para generar renta. Como se ha mencionado, al descartarse de plano en la nueva regulación tributaria la exigencia de producir una renta efectiva a partir del gasto incurrido por el contribuyente -bastando la mera aptitud-, se abre la posibilidad de que nuevos factores -como la creación de valor a largo plazo o la disminución de gastos generales futuros- asuman un papel principal a la hora de calificar a un gasto como necesario, por la innegable potencialidad para generar renta que puedan suponer dichos factores, implicando una gran oportunidad de reconocimiento para los gastos “pro-beneficio positivo” en el sistema jurídico-tributario.

¹²⁰SISTEMA B. s.f. “CZ ABOGADOS”. Recuperado de: <https://www.sistemab.org/empresasb/cz-abogados/>

¹²¹SISTEMA B. s.f. “CERVECERA GUAYACAN”. Recuperado de: <https://www.sistemab.org/empresasb/cervecera-guayacan/>.

c. *Asociación del gasto al interés, desarrollo o mantención del giro:* Como se ha comentado, en una *Empresa B* no resulta posible disociar la actividad económica que genera la renta con la forma de obtener dicha renta, que debe cumplir con estándares de sostenibilidad y ética autoimpuestos por la Empresa, materializado en el beneficio positivo no-financiero comprometido en los estatutos.

Se plantea, entonces, un giro comercial ampliado en comparación al concepto tradicional, para cuyo desarrollo o mantención es necesario incurrir en gastos directamente relacionados con la producción de bienes y servicios, como en gastos destinados a generar un beneficio positivo no-financiero en la comunidad y medio ambiente.

No incurrir en estos gastos “pro-beneficio positivo” implicaría infringir directamente la “clausula sobre propósito especial ” adoptada en los estatutos sociales, al no cumplirse la modalidad autoimpuesta por los propietarios para generar renta. Lo anterior podría implicar responsabilidad para los administradores sociales al no cumplir con el giro adoptado e, incluso, se puede poner en riesgo una eventual recertificación de la empresa al término de la vigencia de su *Certificación de Empresa B*.

Entonces, entendiendo que los propietarios en virtud de la autonomía de la voluntad pueden adoptar diversas modalidades para explotar el giro de su empresa, ampliándolo en este caso a la obtención de un beneficio positivo no-financiero, es que podemos afirmar que estos desembolsos se encuentran necesariamente asociados al interés, desarrollo o mantención del giro. Cabe destacar que el Servicio -de momento- no se ha pronunciado expresamente sobre este requisito. Estimamos que la determinación del sentido y alcance de este requisito está abierto a flexibilidad y evolución con el paso del tiempo.

Así las cosas, sin perjuicio de una necesaria evolución jurisprudencial, administrativa y legislativa al respecto, entendemos que los gastos “pro-beneficio positivo” cumplen los nuevos requisitos legales que permiten su calificación como gastos necesarios y su eventual deducción, a saber:

- a) Tienen aptitud de generar renta, manifestándose principalmente en la creación de valor a largo plazo y en la disminución de gastos generales a futuro, de ser el caso. Pese a todo, resulta de vital importancia el desarrollo de un mayor número de estudios técnicos que den cuenta de la relación existente entre la adopción de un modelo de negocios con propósito, y el correlativo crecimiento y competitividad de la empresa dentro de su mercado al adoptar esta decisión. Esto permitirá consolidar aún más el planteamiento sostenido, y dar una mayor seguridad al contribuyente en caso de enfrentar objeciones por parte de la autoridad administrativa.

- b) Están asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio. Esta posición cobra pleno sentido al aceptarse una noción amplia de giro comercial en donde, como se comentó anteriormente, la solución de problemas de la comunidad cercana y la sostenibilidad son requisitos esenciales para el desarrollo de la actividad económica de la empresa, existiendo así una relación indisoluble entre la obtención de una renta y la existencia correlativa de un beneficio positivo no-financiero para la comunidad y el medio ambiente. Cabe destacar, además, que esta noción amplia de giro se encuentra expresa y necesariamente recogida en los estatutos sociales de las Empresas B a través de la “clausula sobre propósito especial”, aportando un mayor respaldo al planteamiento que entiende cumplido de este requisito.

2.2) Pronunciamientos recientes del Servicio de Impuestos Internos.

Si bien el ordenamiento jurídico ha avanzado en el reconocimiento de un mayor catálogo de gastos necesarios gracias a la nueva formulación del artículo 31 Inc. 1º LIR, ni la legislación ni el Servicio se han pronunciado directamente respecto al tratamiento tributario específico aplicable a gastos “pro-beneficio positivo” de una Empresa B.

Sin embargo, luego de la entrada en vigencia de la Ley N°21.210, nos encontramos con dos pronunciamientos del Servicio que pueden dar luces del tratamiento tributario aplicable a estos desembolsos desde la perspectiva del órgano fiscalizador.

A. Ord. N° 366 de 02 de febrero de 2021 (manejo eficiente de recursos, producción limpia y sustentabilidad).

i. **Antecedentes.**

Una Empresa ha suscrito un acuerdo de producción limpia (APL)¹²² con un órgano de la Administración del Estado, instrumento consagrado en la Ley N° 20.416 que busca, a grandes rasgos, la aplicación de una producción limpia y la promoción de la sustentabilidad en la empresa suscriptora, a través de metas y acciones concretas. En el caso comentado, el APL tenía por objetivo generar “*metas y acciones orientadas a la medición de los usos directos e indirectos de los recursos hídricos; la reducción de los consumos de agua en la cadena de producción de bienes y servicios; y la implementación de acciones de responsabilidad social y ambiental estratégica en relación con el recurso hídrico*”¹²³.

La empresa indica que la sostenibilidad en el tiempo de las actividades productivas que se desarrollan en el país, “*depende necesariamente de la capacidad de las empresas de realizar un manejo eficiente de los recursos hídricos, que le permita disminuir sus costos y asegurar su disponibilidad futura*”. Posteriormente consulta si los gastos en que se incurran para ejecutar las acciones indicadas en el APL se pueden deducir de la base imponible, por ser necesarios para producir la renta, de acuerdo a las reformas introducidas por la Ley N° 21.210.

ii. **Criterio del Servicio.**

El Servicio comienza su análisis recalando que, conforme a su circular N°53 del año 2020, “*no sólo son gastos necesarios aquellos desembolsos que generen rentas gravadas con el impuesto de primera categoría (IDPC), sino aquellos que sean aptos o tengan la*

¹²² Art. 2° del Art. 10 Ley N° 20.416: Para efectos de esta ley, se entenderá por Acuerdo de Producción Limpia el convenio celebrado entre un sector empresarial, empresa o empresas y él o los órganos de la Administración del Estado con competencia en materias ambientales, sanitarias, de higiene y seguridad laboral, uso de la energía y de fomento productivo, cuyo objetivo es aplicar la producción limpia a través de metas y acciones específicas.

¹²³ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Ord. N° 366 del 2 de febrero de 2021. p.1.

*potencialidad para generar rentas, sea en el mismo ejercicio en que se efectúa el gasto o en los futuros ejercicios, aunque en definitiva no se generen*¹²⁴.

Luego indica que, por regla general, la “necesidad” del gasto *“deberá determinarse considerando, en los hechos, el giro del contribuyente o la actividad económica que realiza, entendiendo que son necesarios los desembolsos que tienen por objeto el desarrollo o la mantención del giro o actividad de la primera categoría, lo que comprende también la realización de nuevos proyectos o actividades económicas que se tenga interés en desarrollar”*¹²⁵.

En base a los antecedentes y a las normas legales e instrucciones, el Servicio reconoce que los gastos en que deban incurrir las empresas que adhieran al APL para ejecutar las acciones del acuerdo *“se pueden considerar como necesarios para producir la renta”*¹²⁶

iii. **Incidencia.**

En primer lugar, cabe destacar que se deja atrás definitivamente la obligatoriedad de asociar los desembolsos destinados a una producción sustentable con un ahorro efectivo de gastos generales, bastando solamente que tengan la potencialidad para generar renta y que estén asociados al desarrollo o mantención del giro comercial.

Sin perjuicio que el Servicio no entra en detalles respecto al contenido de dichos requisitos, sí es destacable que acepta como gastos necesarios no solo a aquellos destinados a la reducción del consumo de agua en la cadena de producción (cuya aptitud para generar renta y asociación al giro resulta más que evidente), sino que también incluye a aquellos desembolsos incurridos en la implementación de acciones de responsabilidad social y ambiental estratégica en relación con el recurso hídrico, donde la aptitud y la asociación al desarrollo o mantención del giro resulta menos evidente que los primeros, dada su generalidad.

¹²⁴ Loc. Cit.

¹²⁵ Ibid., p.2.

¹²⁶ Loc. Cit.

Pareciera que, al menos en lo que respecta a gastos “pro-beneficio positivo” de una Empresa B destinados a una producción sustentable, existe una favorable apertura del Servicio para considerarlos como gasto necesario de acuerdo a los nuevos criterios de la Ley N° 21.210.

B. Ord. N° 2060 de 9 de agosto de 2021 (deducción de donación como gasto necesario).

i. **Antecedentes.**

En la Ord. N°2060 de 2021 se solicita el pronunciamiento del Servicio respecto de la posibilidad de deducir como gasto necesario para producir la renta eventuales donaciones realizadas a una fundación que fomenta el emprendimiento de proveedores relacionados con el giro agropecuario, el cual, dicho sea de paso, es el giro que desarrolla la empresa solicitante.

Estas donaciones tendrían por objeto mejorar la eficiencia, productividad, reducción de costos y aumento de calidad de los productos que comercializa, y, en específico, les permitiría: i) asegurar la existencia de proveedores e insumos necesarios para el desarrollo del giro y, ii) generar mayores ingresos, ya que con menores costos, mayor eficiencia y calidad, se produce más en un menor tiempo

ii. **Criterio del Servicio.**

Para la determinación de si es posible o no su deducción como gastos necesarios, el Servicio toma en consideración diversas normas, entre ellas:

- a) Art 31 LIR respecto de la deducción de los gastos necesarios para la determinación de la renta líquida, con sus diversos requisitos; y
- b) Las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210 respecto de los gastos necesarios, en específico el hecho de que será considerados como gastos necesarios no solo aquellos desembolsos que generen una renta, sino también aquellos que sean aptos o tengan potencialidad de generar rentas, aun cuando estas no se generen.

De esta manera y, a juicio del Servicio, los desembolsos constituidos por las donaciones realizadas a las fundaciones de giro agropecuario no serían deducibles como gastos necesarios, toda vez que no se asocian al desarrollo o mantención de las actividades económicas del contribuyente. Sin perjuicio de lo cual el legislador ha previsto diversas normas en materia de donación, permitiendo deducirlas como gastos o imputarlas como crédito.

iii. **Incidencia.**

El pronunciamiento reseñado presenta gran importancia a la hora de estudiar el posible comportamiento del Servicio ante los gastos realizados por una Empresa B, sobre todo si hablamos de donaciones, pues podría darse una situación similar en caso de que una Empresa B decida materializar el beneficio positivo no-financiero a través de donaciones a fundaciones de diversa índole. En este sentido, el Servicio entiende que en el contexto mencionado, éstas no serían deducibles como gastos necesarios toda vez que no se asocian a la mantención o desarrollo de la actividad económica. Lamentablemente, el Servicio no desarrolla con más profundidad las razones para llegar a esta determinación.

Sin embargo, es importante señalar que este pronunciamiento no es categórico al no ser completamente análogo a la situación en que se encuentra una Empresa B, toda vez que en estas última, a diferencia de una empresa tradicional, el beneficio positivo no-financiero es la forma en que estas empresas buscan desarrollar sus negocios y la manera en que se deben obtener ganancias, es decir, es la forma de desarrollar y mantener el giro, y no un apartado ajeno a ello.

Así, creemos que en el caso de que la empresa en cuestión fuese una Empresa B, es al menos discutible que las donaciones mencionadas sean ajenas al desarrollo o mantención de la actividad económica, por todas las circunstancias que ya se han desarrollado en este trabajo.

Sin embargo, se recomienda no desatender este criterio jurisprudencial, pues consideramos que es posible que el Servicio mantenga su interpretación respecto a los gastos “pro-beneficio positivo” que sean de similar naturaleza al comentado.

3. Tercer Tratamiento: Desembolsos “pro-beneficio positivo” que tributan con el impuesto único de los gastos rechazados (Art. 21 Inc. 1º literal i. LIR).

3.1) Desembolsos incluidos en el Tercer y Cuarto tratamiento.

Tanto el *Tercer* como el *Cuarto* tratamiento tributario son de carácter residual, pues regularán a todos aquellos montos destinados al beneficio positivo no-financiero de la Empresa B que no pudieron ser subsumidos en un tratamiento tributario más favorable.

Como se explicó en los anteriores apartados, existen argumentos suficientes para entender que la generalidad de gastos “pro-beneficio positivo” puedan ser considerados costo directo o gasto necesario. Sin embargo, debido a que no existe una norma de rango legal que reconozca y ampare la naturaleza de la Empresa B y su amplio giro comercial, y que tampoco existen pronunciamientos jurisprudenciales (judiciales o administrativos) que otorguen certeza práctica de qué tratamiento tributario recibirán los gastos “pro-beneficio positivo” por parte del Servicio, es necesario tener en cuenta los siguientes tratamientos tributarios básicos que pueden resultar aplicables en los hechos.

3.2) Impuesto Único del artículo 21 inc. 1º literal i. LIR.

Los desembolsos “pro-beneficio positivo” que el Servicio desestime como costo directo o gasto necesario se encontrarán afectos a un impuesto único del 40%, en la medida que se cumplan las condiciones previstas del artículo 21 inc. 1º literal i. LIR (correspondiendo, en definitiva, al hecho gravado del impuesto):

- a. Que los desembolsos se refieran a “gastos rechazados”, es decir, a “*las cantidades cuya deducción no autoriza el artículo 31 o que se rebajen en exceso de los márgenes permitidos por la ley o la Dirección Regional*” (Art. 33 N°1 letra g)).

b. Que, respecto del desembolso, concurra al menos una de las siguientes condiciones:

b.1) Beneficie directa o indirectamente a los relacionados a la empresa o sus propietarios, según dispone el inciso final del artículo 21 LIR:

- Cónyuges, convivientes civiles o hijos no emancipados legalmente del propietario.
- Directores, gerentes, administradores, ejecutivos principales o liquidadores de la empresa, así como a toda etidad controlada directa o indirectamente por ellos.
- Persona relacionada conforme a las normas de relación del número 17 del artículo 8° del Código Tributario:
 - Entidad controladora y entidades las controladas (Art. 8 N° 17 letra a)).
 - Entidades que se encuentren bajo un controlador común. (Art. 8 N° 17 letra b)).
 - Las entidades y sus dueños que a cualquier título posean, 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 (Art. 8 N° 17 letra c)).
 - 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; 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. (Art. 8 N° 17 letra d)).
 - Las entidades relacionadas con una persona natural de acuerdo a los literales c) y d) del N°17 del Art. 8 anteriores,

que no se encuentren bajo las hipótesis de las letras a) y b) (Art. 8 N° 17 letra e)).

- o Las matrices o coligantes y sus filiales o coligadas (Art. 8 N° 17 letra f)).

b.2) Que el contribuyente no logre acreditar la naturaleza y efectividad del desembolso (“*acreditar en qué consistió el gasto y que el desembolso fue efectivamente realizado*”¹²⁷)

Por tanto, la Empresa B estará expuesta al pago del Impuesto Único respecto de estos desembolsos “pro-beneficio positivo”, exclusivamente, si la consecución del beneficio positivo no-financiero implica un beneficio económico para una persona o entidad relacionada de la misma empresa B o sus propietarios; o si no cuenta con documentación o antecedentes suficientes para acreditar en qué consistió el gasto y que se encuentra efectivamente desembolsado.

4. Cuarto Tratamiento: Desembolsos que tributan con el Impuesto de Primera Categoría, al estar agregados en la Renta Líquida Imponible.

Como contrapartida al *Tercer* tratamiento, los desembolsos “pro-beneficio positivo” que no sean considerados costo o gasto necesario por el Servicio tributarán con el Impuesto de Primera Categoría y no con el Impuesto Único siempre que no concurren las circunstancias previstas en el artículo 21 inc. 1° literal i. LIR, esto es:

- Cuando el desembolso destinado al beneficio positivo no implique un beneficio económico para una entidad relacionada a la Empresa B o sus propietarios.
- Cuando la Empresa B cuente con documentación o antecedentes suficientes para acreditar en qué consistió el gasto y que se encuentra efectivamente desembolsado.

¹²⁷ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 53 de 2020, p. 32.

Esta conclusión es reafirmada por la jurisprudencia administrativa, pues el Servicio ha indicado que este tipo de gastos “no se afectarán con el IU del inciso primero del artículo 21, sin perjuicio de que deberán tributar con el IDPC, en tanto constituyen un agregado a la RLI, en conformidad con la letra g) del N° 1 del artículo 33 (...)”¹²⁸.

Las modificaciones incorporadas por la Ley N° 21.210 al artículo 21 inc. 1° literal i. LIR con la inclusión de estas dos nuevas condiciones para la procedencia del Impuesto Único, permite limitar el campo de aplicación de un impuesto que por años “castigó” tributariamente a cualquier desembolso que se alejara de la estricta definición de “gasto necesario” sostenida por el Servicio. Ahora, el desembolso que no sea costo directo, que no cumpla con los requisitos de deducibilidad del artículo 31 Inc. 1° LIR o no cuente con un tratamiento tributario especialmente regulado, por regla general no tributará con el Impuesto Único, rigiéndose por un impuesto cuantitativamente más favorable para el contribuyente como lo es el de Primera Categoría.

Si bien aún no se encuentra establecido en nuestro ordenamiento jurídico la deducibilidad general de los desembolsos destinados por la Empresa B a un beneficio positivo no-financiero, el nuevo régimen tributario de la Ley N° 21.210 y, especialmente, del artículo 21 inc. 1° literal i. LIR significan una verdadera alternativa para aquellos desembolsos “pro-beneficio positivo” que no pudieron circunscribirse a un tratamiento tributario más favorable, pudiendo regirse por un tratamiento que ya no los grava con el impuesto único de los gastos rechazados, siempre que no concurren las condiciones establecidas legalmente para su aplicación.

Como situación ilustrativa podemos citar el caso de la Empresa B chilena *Late!*, productora y comercializadora de agua purificada embotellada, papel higiénico y toallas absorbentes, que dona el 100% de las utilidades generadas por sus ventas a ONGs dedicadas a asistir, proteger y resguardar a las personas más vulnerables de Chile¹²⁹.

Debido a la exposición que suponía el impuesto único del Art. 21 inc. 1° literal i. LIR para el monto de las donaciones que excediera los límites particulares o el Límite Global Absoluto de la Ley N° 19.885, los fundadores de *Late!* decidieron desarrollar en forma paralela la fundación

¹²⁸ Loc. Cit.

¹²⁹ SISTEMA B. s.f. “LATE!”. Recuperado de: <https://www.sistemab.org/empresasb/late/>

Elige bien, siendo traspasada la propiedad de la empresa a la fundación¹³⁰. Mediante este mecanismo, las utilidades de *Late!* pueden llegar en su totalidad a las ONGs donatarias, sin tener que tributar con el impuesto único.

Hoy en día, el riesgo al que se encontraba expuesto *Late!* y otra Empresas B con similares objetivos, se ve en gran parte disminuido. Pese a que los límites legales a las donaciones que pueden deducirse continúan vigentes, los excesos no se encontrarán expuestos al pago del impuesto único salvo que concurran las nuevas circunstancias del Art. 21 inc. 1º literal i. LIR. Entonces, por regla general, la Empresa B tendrá que tributar por estos excesos donados como cualquier otra renta generada en el ejercicio, mediante el Impuesto de Primera Categoría.

Subcapítulo III.III.: Previsiones.

La reforma tributaria introducida por la Ley N° 21.210 significa una gran oportunidad para los diversos tratamientos tributarios a los que puede acogerse un gasto “pro-beneficio positivo, especialmente en lo que respecta al entendimiento y la amplitud de situaciones calificables bajo el concepto de gasto necesario, como se ha explicado a lo largo de este trabajo.

Sin embargo, no podemos desconocer que el planteamiento sostenido en esta memoria respecto al tratamiento de los gastos necesarios se encuentra en una evidente tensión con la cultura jurídico-tributaria que nuestros tribunales y el Servicio han adoptado a lo largo de todos estos años.

Esta tensión podría evidenciarse en los límites prácticos y alcances que la autoridad administrativa imponga al gasto en cuanto a su aptitud para generar renta, pues la “aptitud” al ser un concepto relativamente novedoso y evidentemente flexible, no cuenta con una delimitación clara de las situaciones que enmarca. Esto genera una evidente incertidumbre para aquellos gastos que, bajo la antigua normativa, no generaban una renta inmediata (impidiéndose,

¹³⁰ LATE!. s.f. “Preguntas Frecuentes”. Recuperado de: <https://late.cl/pages/preguntas-frecuentes>

en consecuencia, su deducción como gastos necesarios) y que hoy en día, potencialmente, pueden cumplir con los requisitos del nuevo régimen tributario.

Del mismo modo, la idea adoptada en este trabajo de una noción amplia de giro comercial de una Empresa B (*supra* Cap. 1.1.4) aún no ha sido recogida formalmente por nuestra jurisprudencia y legislación, siendo probable que en el corto y mediano plazo prime el concepto tradicional de giro al momento de calificar tributariamente a un gasto como necesario para producir la renta.

En atención a lo recién mencionado, y tomando en consideración los escasos pronunciamientos del Servicio al respecto, creemos que aquellos gastos “pro-beneficio positivo” que desde una perspectiva tradicional se enmarquen en la explotación e interés del giro o en el proceso productivo de la empresa, no debiesen enfrentarse a mayores dificultades para el reconocimiento de su deducibilidad como gasto necesario. Tal es el caso, por ejemplo, de los gastos destinados al manejo eficiente de recursos productivos – contemplado en el Ord. N° 366 de 02 de febrero de 2021-, los gastos relacionados con el uso de energías limpias o la inversión en un buen clima laboral para los trabajadores -reconocido en las Circulares SII N°32 y N°53 del año 2020-.

En contraste, aquellos gastos “pro-beneficio positivo” que no resultan afines al concepto tradicional de giro comercial, podrían encontrar mayor reticencia para el reconocimiento de su deducibilidad como gasto necesario en el mediano plazo. Tal es el caso de las donaciones caritativas a fundaciones – comentado en el Ord. N° 2060 de 9 de agosto de 2021- o el financiamiento de proyectos destinados al bienestar exclusivo de la comunidad cercana (construcción de plazas o recintos deportivos comunitarios, mejoramiento en la infraestructura de escuelas, etc.)-

Finalmente, creemos que el camino para distender la tensión existente no pasa necesariamente por una modificación legislativa, sino que puede llevarse a cabo mediante un desarrollo académico tendiente a la modernización de los conceptos tributarios y comerciales tradicionales (especialmente, en lo que respecta al giro), investigaciones que respalden o demuestren el valor económico creado por el modelo de negocios adoptado por una Empresas B y una positiva evolución de los criterios jurisprudenciales judiciales y administrativos que se encuentren acordes a los cambios culturales y nuevas tendencias de la sociedad.

CONCLUSIONES

Actualmente, el ordenamiento jurídico contempla cuatro posibles tratamientos tributarios básicos en los que puede encasillarse un desembolso destinado por la Empresa B a la consecución de un beneficio positivo no-financiero:

- a. Primer Tratamiento: El desembolso cumple las condiciones del artículo 30 LIR para ser tratado como costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de una renta, pudiendo deducirse de los ingresos brutos.
- b. Segundo Tratamiento: El desembolso cumple las condiciones generales del nuevo artículo 31 inciso 1º LIR para ser tratado como gasto necesario. Por tanto, este desembolso puede deducirse de la renta bruta.
- c. Tercer Tratamiento: El desembolso será tratado de acuerdo al Art. 21 inc.1º literal i. LIR, pues no cumple las condiciones del nuevo artículo 31 inciso 1º LIR para ser tratado como gasto necesario, y respecto de éste no se tienen respaldos para acreditar su naturaleza y efectividad; o beneficia directa o indirectamente a los relacionados de la empresa o sus propietarios. Por tanto, este desembolso tributará con impuesto único de los gastos rechazados.
- d. Cuarto Tratamiento: El desembolso será tratado de acuerdo al Art. 33 Nº1 letra g) LIR, pues no cumple las condiciones del nuevo artículo 31 inciso 1º LIR para ser tratado como gasto necesario, pero respecto del cual el contribuyente sí tiene respaldo para acreditar su naturaleza y efectividad; y no beneficia directa o indirectamente a los relacionados de la empresa o sus propietarios. Por tanto, este desembolso tributará con el Impuesto de Primera Categoría.

Habiéndose cumplido el objetivo principal de esta investigación al enunciar y describir los tratamientos tributarios aplicables a los desembolsos destinados a un beneficio positivo no-financiero, podemos concluir lo siguiente:

1. La Ley N° 21.210 significó una mejora sustancial para la situación de los contribuyentes en el tratamiento general de los gastos, principalmente por las siguientes razones:

- Al establecerse una noción amplia de gasto necesario en el nuevo Art. 31 inc. 1º LIR, priorizando la aptitud del gasto para generar renta y su vinculación con el giro para aceptar su deducibilidad, se abre la puerta a este tratamiento a un gran número de gastos que, en el pasado, pudieron verse cuestionados por no generar una renta efectiva o por no ser obligatorios para el desarrollo del giro.
 - El establecimiento de una noción restringida de gasto rechazado tributable a través de la incorporación de las nuevas condiciones alternativas Art. 21 inc. 1º literal i. LIR limita considerablemente el campo de aplicación del impuesto único que grava los gastos rechazados.
2. Las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210 constituyen una oportunidad para que el tratamiento tributario de los desembolsos “pro-beneficio positivo” de una Empresa B decante en el régimen de los gastos necesarios, debiendo tenerse presente las siguientes circunstancias:
- a. De acuerdo a ciertos estudios estadísticos, el beneficio positivo no-financiero de una Empresa B probablemente crearía valor a largo plazo para el negocio, atendiendo que sus productos competirían en una mejor posición dentro de un mercado que, de manera progresiva, tiende a valorar positivamente la producción sustentable y la ética empresarial. Junto con esto, existen desembolsos “pro-beneficio positivo” que pueden potencialmente disminuir o ahorrar gastos generales de la empresa a partir de la implementación de una producción sustentable. Así, se entiende que estos gastos tienen efectivamente aptitud o potencialidad para generar renta.
 - b. Las Empresas B adoptan, por medio de una modalidad en sus estatutos sociales, un giro comercial más amplio que el tradicional, donde no resulta posible disociar la actividad económica que genera la renta con la forma de obtener dicha renta, la cual debe cumplir con estándares de sostenibilidad y ética autoimpuestos por la empresa, materializado en el beneficio positivo no-financiero

comprometido en los estatutos. De esta manera entendida, los desembolsos “pro-beneficio positivo” forman parte esencial de la actividad económica generadora de renta y, en consecuencia, están asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio.

3. Lamentablemente, debido a que las modificaciones de la Ley N° 21.210 son relativamente recientes, no existe un desarrollo jurisprudencial por parte del Servicio lo suficientemente extenso o completo para determinar con certeza cuál es el tratamiento tributario aplicable a los desembolsos “pro-beneficio positivo”. Sin perjuicio de esto, existe un pronunciamiento reciente del Servicio que tendería a dar un tratamiento favorable a los gastos “pro-beneficio positivo” que se vinculen a una producción sustentable (véase Ord. N° 366 de 2021); mientras que, por el contrario, el Servicio se muestra reticente en aceptar a las donaciones como gasto necesario (véase Ord. N° 2060 de 2021).

Pese a esto, respecto de las donaciones y demás gastos “pro-beneficio positivo” a los que no se ha referido el Servicio, creemos que existen los argumentos suficientes para justificar su deducibilidad como gasto necesario respecto de una Empresa B. Y, de todas maneras, en caso de que el Servicio opte por no reconocer esta calidad, tales gastos tributarán como cualquier otra renta generada por la Empresa B en el Impuesto de Primera Categoría, sin ser “castigados” por la alta tasa que supone el impuesto único de los gastos rechazados, que hoy en día asciende a un 40%.

4. Por último, concluimos que, de acuerdo con la legislación actual e instrucciones del Servicio al respecto, los gastos “pro-beneficio positivo” realizados por una Empresa B en la explotación de su giro, pueden ser deducidos como gasto necesario sin necesidad de una ley que los regule especialmente. En la práctica, bastará para ello un ejercicio interpretativo por parte del Servicio que sea acorde a esta nueva forma de entender los negocios, reconociendo la amplitud del giro comercial propuesto por las Empresas B y la consecuente creación de valor que supone su compromiso con la comunidad y el medio ambiente.

Pese a todo, es innegable que la existencia de una regulación legal que ampare formalmente a las Empresas B y su modelo de negocios ayudaría a generar certeza jurídica respecto del tratamiento tributario aplicable, incentivando además la necesaria evolución jurisprudencial del Servicio respecto al entendimiento y reconocimiento de los desembolsos “pro-beneficio positivo” como gastos necesarios.

BIBLIOGRAFÍA.

a) Doctrina.

- ABRAMOVAY, Ricardo; CORREA, María Emilia; GATICA, Sebastián; y VAN HOOF, Bernhardus. 2013. “Nuevas empresas, Nuevas economías: Empresas B en Sur América”. FOMIN.
- AGUIRRE, Francisca. 2017. “Tributación de las fundaciones y corporaciones”. Tesis para optar al título de magíster en Derecho Tributario. Santiago, Universidad de Chile.
- ANGUIA, Christian. 2012. “El rol del derecho en la responsabilidad social de la empresa”. Revista Ars Bonit Et Aequi, Año 8 N°1.
- ALCALDE, Jaime. 2016. “Observaciones al Proyecto de Ley que Regula las Empresas Sociales”. Revista Chilena de Derecho Privado N°26,
- ALCALDE, Jaime. 2018. “Observaciones a un nuevo proyecto de ley que regula las empresas de beneficio e interés colectivo desde la experiencia comparada”. Revista Chilena de Derecho Privado N°31.
- ARCE, Lorena; BAVASTRELLO, Karina; JOHNSON, Mónica. 2002. “Gastos rechazados”. Seminario para optar al título de ingeniero en información y control de gestión. Santiago, Universidad de Chile.
- ARRIAGADA, Sergio. 2017. “Indemnizaciones por término de la relación laboral, efectos tributarios para el trabajador”. Revista de Estudios Tributarios, N° 18.
- ARRIAGADA, Sergio. 2018. “Emolumentos no Imponibles: diferencias previsionales y tributarias”. Revista de Estudios Tributarios, N° 19,.
- BENITES, Mónica. 2014. “Responsabilidad social: ¿un regalo o un gasto necesario? Entre el buen gobierno corporativo y la determinación del impuesto a la renta”. Revista de la Facultad de Derecho PUCP, N°71.
- BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE. 2001. Historia de la Ley N° 19.721
- BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE. 2020. Historia de la Ley N° 21.210.

- BONACIC A., Cristián. 2020. “Nuevos Gastos de Naturaleza Medioambiental, Responsabilidad Social Empresarial, Compensaciones e Indemnizaciones, Incorporados por la Ley N° 21.210”. Revista de Estudios Tributarios N° 23.
- CABALLERO, Guillermo. 2021, “Las empresas con propósito y la regulación del cuarto sector en Iberoamérica: Informe Jurisdiccional de Chile”. SEGIB, PNUD y IDRC.
- CALDERÓN TORRES, Pablo. 2014. “Artículo 21 de la LIR”. Revista de Estudios Tributarios, N°9.
- CARAVEDO MOLINARI, Baltazar. 2016 “La energía social en las empresas B”. 360: Revista de ciencias de la gestión, N° 2 de 2017.
- COHEN, Emily. 2013 “Benefit Expenses: How the benefit corporation's social purpose changes the ordinary and necessary”. William and Mary Business Law Review, Vol. 4, N°1.
- CONNOLLY, Constanza; MUJICA, Juan Diego; y NOEL, Soledad. 2020 “Movimiento Legislativo de Sociedades de Beneficio e Interés Colectivo (B.I.C.) en América Latina: análisis, desafíos y propuestas para su avance”, Academia B.
- CORREA, María Emilia. 2019. “Sistema B y las empresas B en América Latina: Un movimiento social que cambia el sentido del éxito empresaria”. CAF.
- DÍAZ-FONCEA, Millán y MARCUELLO, Carmen. 2012. “Las empresas sociales en España: concepto y características”. Revista Vasca de Economía Social, N°8.
- DIRECCIÓN DEL TRABAJO, Departamento de Estudios. 2005. Cuaderno de Investigación N°25. “Responsabilidad Social Empresarial: Alcances y Potencialidades en Materia Laboral”.
- ETCHEVERRY, Raúl. 2013 “La empresa comercial frente a la comunidad: empresas b”. Pensar en Derecho, N° 3.
- FIGUEROA, Patricio y ENDRESS, Sergio. 2019 “Manual de Derecho Tributario: El Impuesto a la Renta. Parte General.”. Editorial Jurídica, 2da Edición.
- HUERTA, Cristián. 2018. “El cuarto sector de la economía en Chile ¿Es necesaria una legislación para las Empresas B?”. Tesis para optar al grado de Magister en Políticas Públicas. Santiago, Universidad de Chile.
- MASRI, Omar. 2018, “Los gastos rechazados y los retiros indirectos en la ley de la renta: Análisis Sistemático”. Tesis para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales. Santiago, Universidad de Chile.

- MORALES, Carolina. 2009. “Responsabilidad Social Empresarial en la ley y jurisprudencia tributaria”. Revista de Estudios Ius Novum N°2.
- MUÑOZ CÁCERES, Ronny. 2018. “Deducibilidad de los Gastos por Concepto de Responsabilidad Social Empresarial”. Tesis para optar al grado de Magíster en Tributación. Santiago, Universidad de Chile.
- SAAVEDRA BASTÍA, Alejandro. 2019. “Norma General Antielusión en Chile: Un estudio jurisprudencial comparado”. Memoria para optar al Grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales. Santiago, Universidad de Chile.
- SANDOVAL LÓPEZ, Ricardo. 2010. “Derecho Comercial, Tomo I Volumen 2, Sociedades de Personas y de Capital”. Editorial Jurídica de Chile, Octava Edición.
- SOTO, Daniela. 2015. “Estudio del comportamiento del consumidor chileno frente a productos de empresas B: análisis de percepción de precio e intención de compra”. Tesis para optar al título de Ingeniero Comercial. Valparaíso, Universidad Federico Santa María.
- TAPIA, Claudio y ZEGERS, Pedro. 2014. “Análisis descriptivo de las Empresas B en Chile”. Seminario para optar al título de Ingeniero Comercial. Santiago, Universidad de Chile.
- YAÑEZ V., Felipe. 2014. “Análisis de la Nueva Clausula General Antielusiva”. Revista de Estudios Tributarios N°11.

b) Legislación

- BOLETÍN N°11273-03 de 2017 del Congreso Nacional, Proyecto de Ley que regula la creación y funcionamiento de las empresas de beneficio e interés colectivo
- CÓDIGO TRIBUTARIO DE CHILE
- CÓDIGO DE COMERCIO DE CHILE
- CÓDIGO CIVIL DE CHILE.
- DECRETO LEY N° 824, del 31 de diciembre de 1974, Ley sobre impuesto a la Renta.
- LEY N° 18.681 que Establece Normas Complementarias de Administración Financiera, de Incidencias Presupuestaria y Personal
- LEY N° 18.985 que Establece Normas sobre Reforma Tributaria
- LEY N° 19.247 que Introduce Modificaciones a la Ley sobre Impuesto a la Renta.

- LEY N° 19.885 que Incentiva y Norma el Buen Uso de Donaciones que dan Origen a Beneficios Tributarios y los Extiende a Otros Fines Sociales y Públicos.
- LEY N° 21.210 que Moderniza la Legislación Tributaria

c) Jurisprudencia judicial

- EXCMA.CORTE SUPREMA, en Causa Rol N° 11.359-2014, Considerando séptimo. Sentencia de fecha 30 de diciembre de 2014.
- EXCMA. CORTE SUPREMA, en Causa Rol N° 32.880-2016, Considerando tercero. Sentencia de fecha 6 de agosto de 2018.
- EXCMA.CORTE SUPREMA, en Causa Rol N° 38.620-2017, Considerando tercero. Sentencia de fecha 26 de diciembre de 2019.

d) Jurisprudencia administrativa

- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 45 de 1984.
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 45 de 2013.
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N°1 de 2015.
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 71 de 2015.
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 32 de 2020.
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 45 de 2020.
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 53 de 2020.
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Ordinario N° 3853 de 4.10.2005.
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Ordinario N° 1871 de 23.05.2006
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Ordinario N° 3338 de 19.11.2009.
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Ordinario N° 740 de 06.04.2017
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Ordinario N° 888 de 26.04.2017
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Ordinario N° 2357 de 26.10.2017
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Ordinario N° 648 de 09.04.2018
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Ordinario N° 1311 de 25.06.2018
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Ordinario N° 2287 de 31.10.2018
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Ordinario N° 366 de 02.02.2021
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Ordinario N° 2060 de 09.08.2021

