



Gastos Medioambientales frente a la ley de la renta

**AFE PARA OPTAR AL GRADO DE MAGÍSTER
EN TRIBUTACIÓN**

Alumnos: Andrés Ariel Esper Aravena

Profesor Guía: Christian Delcorto Pacheco

PARTE I

Santiago, Diciembre 2019

TABLA DE CONTENIDOS

TABLA DE CONTENIDOS	2
ABREVIATURAS	3
1. INTRODUCCION	4
2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	5
3. HIPOTESIS	6
4. OBJETIVOS	6
4.1. GENERALES	6
4.2. ESPECIFICOS	7
5. MARCO METODOLOGICO	7
CAPITULO I	8
6. MARCO TEORICO	8
6.1. IMPORTANCIA DEL GASTO MEDIOAMBIENTAL	8
6.1.1 CONCEPTO	8
6.1.2. EVOLUCION DE LOS GASTOS MEDIOAMBIETALES EN CHILE	10
6.2 CONCEPTO DE GASTO NECESARIO	11
6.3 GASTOS RECHAZADOS: N° 1 ARTICULO 33 DE LIR	16
6.4 GASTOS RECHAZADOS: ARTÍCULO 21 DE LIR	17
6.4.1 INCISO PRIMERO DEL ART. 21 DE LIR:	18
6.4.2 INCISO SEGUNDO DEL ART. 21 DE LIR	20
6.5 LEY 20.727: INTRODUCCION V) INCISO SEGUNDO ARTICULO 21 DE LIR	22
6.6 Ley 20.780: ELIMINA V) INCISO SEGUNDO ARTICULO 21 DE LIR	25
6.7 LEY 21.210	27
6.7.1 LEY 20.210 SOBRE EL ARTICULO 21	38
6.7.2 LEY 20.210 SOBRE INCISO PRIMERO DEL ARTÍCULO 31 DE LIR	38
6.7.3 LEY 20.210 SOBRE EL NUMERO 13 AL ARTÍCULO 31 DE LIR	39
7. HIPOTESIS	41
7.1 DESARROLLO DE LA HIPOTESIS	41
7. BIBLIOGRAFIA	47

ABREVIATURAS

LIR:	Ley sobre impuesto a la renta
INR:	Ingresos no constitutivos de renta
IDPC:	Impuesto de primera categoría
IGC:	Impuesto global complementario
DL:	Decreto Ley
SII:	Servicio de impuestos internos
AT:	Año tributario
CT:	Código tributario
D.O.:	Diario Oficial
CM:	Consejo Minero
VM:	Valor Minero
MMA:	Ministerio del Medio Ambiente
AGG:	Asociación Gremial de Generadores
CPT:	Capital Propio Tributario
RLI:	Renta Líquida Imponible
DIA:	Declaración de impacto ambiental
RCA:	Resolución de calificación ambiental
CPC:	Confederación de la Producción y del Comercio
CUE:	Comisión de las Comunidades Europeas
ICAC:	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
IASB:	International Accounting Standards Board
RSE:	Responsabilidad social empresarial
OCDE:	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
COP25:	Convención marco de las naciones unidas sobre el cambio climático

CORFO: Corporación de fomento de la producción

SOFOFA: Sociedad de Fomento Fabril

1. INTRODUCCION

La presente tesis se enmarca dentro del concepto de gastos medioambientales, que es una temática que se encuentra en pleno desarrollo en el mundo y que toma cada vez mayor fuerza de hecho, se acaba de celebrar la cumbre COP25 que busca entre otras cosas, se incremente la inversión en el planeta y articular modelos de inversión para infraestructuras resilientes en América Latina y cuya implementación ya es considerada, más que una alternativa, una necesidad social y un deber de las políticas estatales y empresariales.

Lo anterior, porque el fenómeno del cambio climático nos ha hecho tomar conciencia como sociedad sobre factores como la contaminación, el daño ambiental y otros que se relacionan con muchos proyectos empresariales y ya es momento que las empresas tomen medidas y se hagan cargo de los efectos externos de sus operaciones, implementando políticas de compensación, tanto por solucionar el problema del planeta, como por dar un nuevo valor a su marca o imagen corporativa.

Si bien existen múltiples mecanismos que tienden a fortalecer los gastos medioambientales como por ejemplo las declaraciones de impacto ambiental en adelante "DIA" o resolución de calificación ambiental en adelante "RCA", en los distintos ámbitos, en el presente trabajo, abordaremos el tema desde una perspectiva tributaria, analizando una de las herramientas legales que existe en Chile para contribuir al desarrollo de los gastos medioambientales, esto es, la

deducibilidad del gasto por dicho concepto cuando estos no se encuentren incorporados en una DIA o RCA.

Chile aún no cuenta con una normativa específica y clara en materia de gastos medioambientales, en el proyecto de modernización tributaria se acercaría al concepto, pero realmente no son específicos en el tema. Así las cosas, en una primera mirada, todo parece indicar que, al menos, en gastos medioambientales en materia tributaria, Chile no está a la altura del crecimiento de la globalización.

2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

En la actualidad los gastos con enfoque medio ambiental, insertos en RSE, carece de claridad en el tratamiento tributario, pues en reiteradas ocasiones son considerados gasto rechazado por el SII debido al mecanismo empleado, como por ejemplo son las autorizaciones mediante Resolución de Impacto Ambiental, en donde el contribuyente debe manifestar el destino de los recursos. Este mecanismo no deja margen alguno para solventar gastos imprevistos que son propios del proyecto, pues si hubieran nuevos desembolsos estos ya no fueron incorporados dentro de la resolución, aun teniendo justificación demostrable su necesidad, o bien, son calificados como rechazados pues se encuentran tipificados dentro del marco general de la Ley, o bien, por alguna interpretación del Servicio de Impuestos Internos en adelante SII que inhabilita dicho desembolso pues ya fue considerado con carácter de gasto no necesario.

Lo anterior, ha llevado a que el gasto se ha transformado en un problema. Sin lugar a dudas estamos en un escenario complejo pues como se indica al comienzo, existe poca claridad y poco margen para tomar decisiones de incurrir o no en desembolsos, que el sector privado considera son gastos necesarios, por ejemplo las siguientes asociaciones gremiales como Confederación de la Producción (CPC) y el Comercio, la Sociedad de Fomento Fabril (SOFOFA), el Consejo Minero (CM), el Valor Minero y la Asociación Gremial de Generadoras, que vienen

planteando hace décadas la necesidad de establecer lineamientos claros mediante la elaboración de un reglamento que regule el tratamiento de este tipo de gastos, a fin de dar certeza.

Por otra parte, el Proyecto de Modernización Tributaria ingresado al congreso con fecha 23 de agosto de 2018, plantea dos puntos relevantes. El primero, tiene relación con un nuevo y amplio concepto de gasto establecido en el artículo 31 de la Ley de la Renta (LIR), incorporando conceptos como gastos extraordinarios, excepcionales, voluntarios, origen en causa lícita, entre los más relevantes. El segundo punto es introducir un nuevo numeral N°13 al listado de gastos específicos establecidos en el inciso cuarto del mismo artículo 31 de LIR, y trata con especial dedicación los gastos incurridos con motivos de exigencias, medidas y condiciones medioambientales, incluso tratando compromisos medioambientales voluntarios establecidos con contrato y aprobados mediante resolución, entre otras exigencias que contempla dicho número.

Frente a este nuevo escenario, es indispensable exponer sobre el mecanismo utilizado en décadas pasadas, cuál sería el mecanismo correcto que el Proyecto de Modernización Tributaria debería fortalecer, considerando que este nuevo mecanismo sea sostenible en el tiempo, su grado de suficiencia y entregando una mayor certeza a la comunidad como al sector privado.

3. HIPOTESIS

En esta investigación evaluaremos el impacto de la propuesta sobre el proyecto de modernización tributaria, respecto del nuevo concepto de gasto necesario y la introducción del nuevo numeral N°13 al inciso cuarto del artículo 31 de LIR, con enfoque en gastos medioambientales y si dicha propuesta responde a la industria sobre los problemas existentes en el tratamiento de gastos medioambientales.

4. OBJETIVOS

4.1. GENERALES

Analizar los efectos de la eliminación del literal v) del inciso segundo del artículo 21 de LIR en la Reforma Tributaria Ley 20.780, que entró en plena vigencia desde el 01 de enero de 2017 y revisar los pronunciamientos jurídicos sobre los gastos medioambientales.

4.2. ESPECIFICOS

Los objetivos específicos de nuestro trabajo serán los siguientes:

- Analizar la importancia del gasto medioambiental a nivel mundial y Chile.
- Analizar la norma tributaria antes y durante la Ley 20.727 respecto de los gastos medioambientales.
 - Analizar la norma tributaria posterior a Ley 20.780 respecto de los gastos medioambientales.
 - Analizar los efectos tributarios respecto de propuesta de Modernización Tributaria en el artículo 31.
- Analizar los efectos tributarios respecto de propuesta de Modernización Tributaria del N°13 del artículo 31.
- Analizar si el proyecto de modernización tributaria resuelve los problemas existente de la industria sobre el tratamiento tributario de los gastos medioambientales.

5. MARCO METODOLOGICO

La metodología a utilizar será de Inferencia Deductiva, ya que en primera instancia se analizará los cambios normativos y tributarios que han afectado a los gastos medioambientales, y

se revisará el efecto de la eliminación el inciso segundo del artículo 21 de LIR, indicando porque se incluyó en un momento, los efectos de su eliminación y posterior incorporación en el marco del Proyecto de Modernización Tributaria.

CAPITULO I

6. MARCO TEORICO

6.1. IMPORTANCIA DEL GASTO MEDIOAMBIENTAL

6.1.1 CONCEPTO

La Comisión de las Comunidades Europeas CUE (2001), considera que el gasto medioambiental “engloba el coste de las medidas adoptadas por una empresa, para evitar, reducir o reparar daños al ambiente que resulten de sus actividades ordinarias. Estos gastos incluyen, entre otros, la gestión de residuos, la protección del suelo, de las aguas superficiales, subterráneas, la protección de aire libre, el clima, reducción del ruido, la protección de la biosfera y el paisaje”.

Las reformas institucionales y normativas aún no han alcanzado los resultados ambientales deseados durante la última década. En tanto Chile logró avances considerables en lo atinente al fortalecimiento del marco de política y de las instituciones ambientales en sintonía con las recomendaciones de la primera evaluación del desempeño ambiental de 2005. En 2010, Chile creó el Ministerio de Medio Ambiente en adelante MMA, el Consejo de Ministros para la Sustentabilidad, una superintendencia y un servicio de evaluación ambiental. Estas medidas ayudaron a elevar el

perfil de la política ambiental y a esclarecer las responsabilidades en materia de gestión ambiental y desarrollo sostenible en el seno del gobierno. No obstante se requiere una implementación rigurosa a fin de abordar las presiones que sufre el medio ambiente conforme el nivel de ingresos de Chile continúa cerrando la brecha con el promedio de los países de la OCDE. Un crecimiento económico sostenido e inversiones en infraestructura y servicios relacionados con el medio ambiente ayudaron a mejorar el bienestar de la población chilena durante los últimos 15 años, aunque la desigualdad de los ingresos es aún la más alta entre los países miembros de la OCDE. Casi la totalidad de la población urbana está conectada a la red de suministro de agua potable y tratamiento de aguas servidas. Quienes habitan en la Región Metropolitana de Santiago tienen acceso a un sistema de transporte público integrado y a la red de metro más extensa de América del Sur. Las reformas de las políticas que rigen el mercado energético permitieron un veloz crecimiento de la producción de electricidad a partir de energías renovables sin necesidad de subsidios. Las energías renovables satisfacen casi una tercera parte de las necesidades energéticas de Chile, lo que representa la quinta mayor cifra de la OCDE. Sin embargo, el consumo de energía y materiales, las emisiones de gases de efecto invernadero y la generación de residuos continuaron su curso alista de la mano del crecimiento económico. Entre los miembros de la OCDE, Chile tiene una de las economías más intensivas en el uso de recursos, lo que refleja el papel clave que desempeñan la extracción y la fundición de cobre, la agricultura, la silvicultura y la pesca. La contaminación atmosférica continúa elevada, sobre todo en las grandes zonas urbanas e industriales. Más del 95% de los residuos se descargan en vertederos. La escasez de agua y la contaminación constituyen temas preocupantes en las zonas donde se concentran la minería y la agricultura (las regiones del norte y del centro, respectivamente). Las distorsiones en la asignación y el comercio de derechos de aprovechamiento de aguas, y la falta de una gestión integral de los recursos hídricos traen aparejada la sobreexplotación de algunos acuíferos y exacerban los conflictos locales.

En la reforma tributaria de 2014 se estableció un impuesto sobre la compra de vehículos motorizados livianos (basado en la emisión de óxidos de nitrógeno y la eficiencia en términos del combustible); también se establecieron impuestos sobre las emisiones de dióxido de carbono

(CO2) y de contaminantes atmosféricos locales producidos por grandes fuentes fijas. Se espera que estos nuevos tributos incrementen la recaudación fiscal procedente de impuestos relacionados con el medio ambiente, que en 2014 representó el 1,2% del PIB, una cifra inferior a la de muchos países de la OCDE. No obstante, el tributo sobre las emisiones grava principalmente las centrales termoeléctricas y deja de lado otras grandes fuentes de emisiones, como las fundiciones de cobre. La tasa impositiva aplicada sobre el CO2 (5 dólares por tonelada de CO2) es relativamente baja y podría ser objeto de un aumento progresivo. Además, debido a las interacciones entre el tributo y los mecanismos utilizados para fijar el precio de la electricidad, algunas centrales eléctricas, pequeñas empresas y hogares no se verán obligados a soportar el costo total del impuesto. Con excepción del tributo sobre el CO2, que entrará en vigor en 2017, las tasas impositivas con que se gravan los combustibles no guardan nexo alguno con su contenido de carbono y se aplican solo a aquellos usados en el sector del transporte. En 2006, Chile introdujo el impuesto específico a la minería, pero la tributación general de los recursos mineros chilenos parece relativamente baja en comparación, de acuerdo a lo indicado por especialistas, con la de otros países de la OCDE donde abundan estos recursos.

En el año 2009, el IASB (Junta de Normas Internacionales de Contabilidad), define gasto como “los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones de valor de los activos, o bien de nacimiento o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio neto, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio”.

6.1.2. EVOLUCION DE LOS GASTOS MEDIOAMBIETALES EN CHILE

En 1973 se realizan fuertes cambios en la forma de la economía privatizando empresas públicas, impulsando nuevas políticas para el agro y convirtiendo al Estado en agente básicamente subsidiario. El giro de política económica, contextualizó el tránsito de una economía que se

orientaba al desarrollo de una industria nacional como eje del proceso de acumulación del capital, a un modelo de economía abierta, orientado hacia los mercados externos, teniendo a la exportación de productos primarios en el eje del régimen de acumulación. Con la dictación en 1974 del DL 600 (Estatuto de la Inversión Extranjera, derogado a la fecha), se inició un proceso de atracción de capitales extranjeros para el desarrollo de sectores específicos de la economía, de modo de desarrollar las capacidades productivas orientadas a satisfacer el mercado externo. Los sectores que capitalizaron este proceso fueron los relacionados directamente a los recursos naturales: minero, pesquero, y silvoagropecuario. Los conflictos ambientales derivados de esta política empezaron a florecer con fuerza. Los resultados ambientales de este proceso han sido evidentes. Por un lado, una mayor presión sobre los recursos naturales, convertidos éstos nuevamente en el motor de la inserción internacional de la economía y, por otro lado, una pérdida del rol de Estado como fiscalizador. Las consecuencias fueron dispares, pues los resultados macroeconómicos fueron exitosos, pero se evidenció un aumento de la presión sobre el ambiente físico, provocando el deterioro del patrimonio natural, una alta dependencia de los mercados externos, un aumento de las desigualdades económicas y sociales, entre otros impactos.

6.2 CONCEPTO DE GASTO NECESARIO

En el artículo 31 de LIR podemos encontrar una referencia inicial a lo que llamamos Gasto Necesario, precisamente en su inciso 1°, que señala "...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 acredite o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio...".

Por lo anterior, para iniciar el análisis planteado en la presente investigación, primero analizaremos el concepto de gasto necesario desde una perspectiva general, doctrina de los tribunales nacionales y de la jurisprudencia de nuestro ente regulador.

Según el diccionario publicado en la página web del SII, podemos encontrar tres definiciones asociadas al concepto gasto, como son:

- **Gasto:** Desembolso en el que ha incurrido una empresa para obtener ingresos.
- **Gasto efectivo:** Gasto en el que se ha incurrido realmente. Cuenta con el respaldo de un documento propio de la operación.
- **Gastos presuntos:** Son gastos estimados y no efectivos que se calculan porcentualmente en relación con los ingresos.¹

En este contexto, nuestro ente regulador no define exactamente lo que se entiende por gasto necesario para producir la renta. Por otra parte, la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago y la Excelentísima Corte Suprema, demuestra que el concepto de gasto necesario debe ser obtenido a partir de los propios requisitos que podemos encontrar en el artículo 31 de LIR.

La Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago nos señala “3° Que, aclarado lo anterior, resulta importante acudir al tenor del artículo 31 inciso 1 de la ley del ramo, que prescribe “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.” Dicho precepto desarrolla luego una serie de casos excepcionales, en que los gastos no son aceptados por la ley, o bien se admiten cumpliendo con ciertas condiciones adicionales a las que contempla la regla general. De la disposición que precede, es posible colegir los siguientes requisitos para la determinación de la renta líquida en casos como el que se analiza, en lo referido a los gastos cuya deducción se pretende: a) que correspondan a desembolsos pagados o adeudados; b) que se encuentren respaldados o justificados fehacientemente con la documentación correspondiente a fin de probar su naturaleza, necesidad, efectividad y monto; c) que correspondan al período en que se está determinando la renta; d) que pertenezcan al giro de la empresa, negocio o actividad; e) que no se trate de gastos

¹ SII. Diccionario básico tributario contable publicado en www.sii.cl.

que la ley declare como “no deducibles” y f) que no se encuentren rebajados como costo directo de acuerdo al artículo 30 de la Ley de Impuesto a la Renta.”²

En efecto, la Excelentísima Corte Suprema ha concluido: “Que si bien el concepto de gasto necesario no ha sido definido por la Ley de la Renta, esta Corte ha concluido, a partir de la lectura de la norma transcrita, que sin duda se refiere a aquellos gastos que se relacionan directamente con el ejercicio o giro del contribuyente, que sean necesarios para producir la renta y que tengan el carácter de inevitables y obligatorios. Esta última característica se desprende de la significación gramatical del vocablo “necesarios”, esto es, aquellos desembolsos en que inevitablemente ha debido incurrir el contribuyente para generar la renta líquida imponible que se pretende determinar. Que atendiendo a estos conceptos, el gasto debe justificarse fehacientemente ante el ente fiscalizador y ser éste además necesario, sólo así puede considerarse en la determinación de la base imponible para el cálculo del impuesto a la renta, conforme al texto expreso de la ley...”³

En el mismo contexto, la Excelentísima Corte Suprema ha señalado que “Es posible colegir los siguientes requisitos para la determinación de la renta líquida en casos como el que se analiza, en lo referido a los gastos cuya deducción se pretende:

- 1) Que correspondan a desembolsos pagados o adeudados;
- 2) Que se encuentren respaldados o justificados fehacientemente con la documentación correspondiente a fin de probar su naturaleza, necesidad, efectividad y monto;
- 3) Que correspondan al período en que se está determinando la renta;
- 4) Que pertenezcan al giro de la empresa, negocio o actividad;
- 5) Que no se trate de gastos que la ley declare como “no deducibles” y;
- 6) Que no se encuentren rebajados como costo directo de acuerdo al artículo 30 de la Ley de Impuesto a la Renta.”⁴

² Ittma. Corte De Apelaciones De Santiago – Undécima Sala – 11.01.2016 – Rol N° 282-2015

³ Excma. Corte Suprema, segunda sala, sentencia de fecha 10 de noviembre de 2014, Rol 8421-2013 y Excma. Corte Suprema, segunda sala, sentencia de fecha 16 de septiembre de 2014, Rol 7855-2013; en ambos casos se hace referencia a los considerandos quinto y sexto.

⁴ Excma. Corte Suprema, segunda sala, sentencia de fecha 19 de mayo de 2015, Rol N° 14771-2014.

Siguiendo en esta línea, de la Excelentísima Corte Suprema señala “Que de la manera expuesta, 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”⁵

De acuerdo con lo anterior, los tribunales nacionales en los últimos años ha seguido un criterio uniforme y concordante al tenor gramatical de las palabras, en virtud del cual ha señalado que debe entenderse la expresión gasto necesario como aquellos de carácter de inevitables y obligatorios.

Por otro lado, el SII ha emitido varios oficios y circulares en donde hace referencia a los gastos necesarios para producir la renta. Indica que “Conforme al artículo 31°, citado, este Servicio ha impartido instrucciones y emitido diversos pronunciamientos mediante los cuales se ha señalado que, para que un gasto pueda ser calificado de necesario para producir la renta y pueda, en consecuencia, deducirse al fijar la base imponible del impuesto a la renta, debe reunir los siguientes requisitos copulativos:

- a) Que se relacione directamente con el giro o actividad que se desarrolla;
- b) Que se trate de gastos necesarios para producir la renta, entendiéndose esta expresión en el sentido de lo que es menester, indispensable o que hace falta para un determinado fin, contraponiéndose a lo superfluo.

En consecuencia, el concepto de gasto necesario debe entenderse como aquellos desembolsos de carácter inevitable u obligatorio respecto del giro del negocio, considerándose no sólo la naturaleza del gasto, sino que además su monto, es decir, hasta qué cantidad el gasto ha sido necesario para producir la renta del ejercicio anual, cuya renta líquida imponible se está determinando:

⁵ Excma. Corte Suprema, segunda sala, sentencia de fecha 30 de diciembre de 2014, ROL 11359-2014

- a) Que no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta;
- b) Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, sea que éste se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio. De este modo, para el debido cumplimiento de este requisito, es menester que el gasto tenga su origen en una adquisición o prestación real y efectiva y no en una mera apreciación del contribuyente; y
- c) Por último, que se acrediten y justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos, es decir, el contribuyente debe probar la naturaleza, necesidad, efectividad y monto de los gastos con los medios probatorios de que disponga, pudiendo el Servicio impugnarlos, si por razones fundadas no se estimaren fehacientes.

En consecuencia, para que un gasto o partida pueda ser rebajado en la determinación de la renta líquida imponible, deben cumplirse al efecto todos los requisitos antes mencionados, debiendo destacarse el que dice relación con su acreditación y justificación en forma fehaciente ante este Servicio, esto es, que el contribuyente debe probar la naturaleza, necesidad en relación con el giro del negocio, efectividad y monto de los gastos incurridos, con los medios probatorios que disponga o con aquellos que pueda requerir este organismo, pudiendo impugnar dichos medios si por razones fundadas no los estima fehacientes.”⁶

El SII también ha interpretado en casos particulares regulados por ley que, cumpliendo con ciertos requisitos adicionales, se aceptan como gasto necesario para producir la renta, gastos que no son necesariamente del giro del contribuyente, pero que sí guardan relación con la normal explotación del negocio. Es así como señala que “Las empresas extractivas, forestales, productivas y similares, requieren para el desarrollo eficiente de su actividad, disponer de caminos que cuenten con determinadas especificaciones técnicas acordes con las características de peso y carga de los productos que deben movilizar. Ello les permite optimizar y proyectar razonablemente los costos de transporte, entrega y almacenamiento de productos.”⁷

⁶ SII. Circular N° 56 del 8 de noviembre de 2007.

⁷ SII. Circular N° 49 del 31 de agosto de 2006.

En la línea expuesta en el párrafo anterior, también se consideran como gastos necesarios para producir la renta “El monto del crédito que se comenta equivale al 35% del total de los pagos en dinero que, conforme a las normas de los respectivos contratos de investigación y desarrollo, debidamente certificados por la CORFO, el contribuyente haya efectuado para los fines indicados en dichos documentos, aun cuando las actividades de investigación o desarrollo realizadas en virtud de los referidos contratos no se relacionen directamente con el giro del contribuyente que incurre en tales desembolsos.”⁸

6.3 GASTOS RECHAZADOS: N° 1 ARTICULO 33 DE LIR

Los gastos rechazados corresponden a gastos que no pueden ser deducidos en la determinación de la utilidad tributaria para efectos del pago de los impuestos. Son aquellas operaciones registradas en la contabilidad que no cumplen con los requisitos o condiciones establecidos en el artículo 31 para ser deducidas de los ingresos brutos del ejercicio comercial. Al igual que el artículo 31, este artículo también considera una serie de enumeraciones específicas sobre los gastos no aceptados como necesarios para producir la renta. En este punto nos detendremos específicamente en la letra g) del N° 1 del mencionado artículo 33 de la LIR.

El artículo 33 de la LIR señala específicamente que para la determinación de la renta líquida imponible, se aplicaran las siguientes normas: N° 1 Se agregarán a la renta líquida imponible las partidas que se indican a continuación y siempre que hayan disminuido la renta líquida declarada: g) 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 en su caso”. Así lo confirma un oficio del SII, que señala “Por último, la letra g) se refiere 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 en su caso”⁹

En tales caso, la norma antes descrita y dentro de este artículo, tiene un carácter de norma residual, pues, cualquier gasto que no hubiera sido considerado como gasto aceptado o gasto

⁸ SII. Circular N° 45 del 23 de septiembre de 2013.

⁹ SII. Oficio N° 627, de 26.02.2015

necesario dentro de la norma general del artículo 31 y los numerales de 1 al 12 del mismo, quedarán dentro de esta norma ineludiblemente, ya sea porque específicamente este indicado en la ley, o estando aceptado el gasto, este es excesivo a las normas generales, o bien, mediante la entrega de fundamentos que así lo determine mediante oficio el SII.

En términos simples, esta norma describe en pocas palabras que cualquier gasto necesario para producir la renta que no cumpla con los requisitos que el SII y nuestros tribunales nacionales interpretaron, deberá agregarse a la RLI determinada al cierre del ejercicio. Para ejemplificar, podemos mencionar que en esta letra g) se incluyen algunas provisiones de gastos, el pago de impuestos de LIR, multas e intereses a beneficio fiscal, entre otras.

6.4 GASTOS RECHAZADOS: ARTÍCULO 21 DE LIR

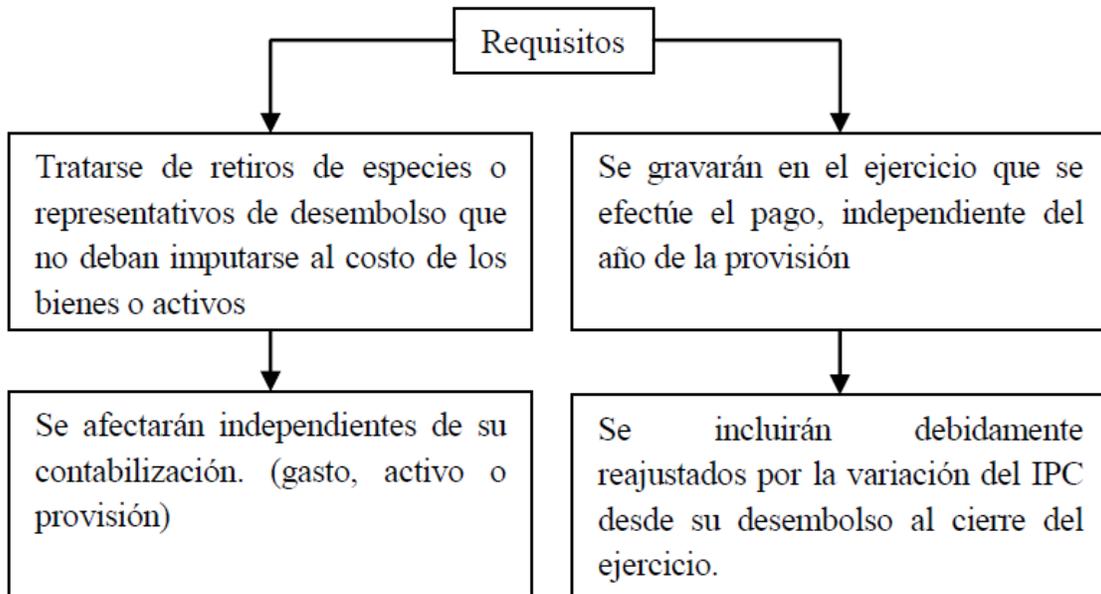
El 27 de septiembre de 2012, se publicó en el D.O. la Ley N° 20.630, la que mediante su artículo 1°, N° 8, reemplazó el artículo 21 de LIR. Dicha modificación incidió en las distintas situaciones que regulaba el antiguo artículo 21, entre los cuales se encuentran los retiros presuntos.

El nuevo artículo 21, contiene cuatro incisos, el primero da cuenta todas las operaciones atribuibles a la empresa, el inciso segundo se hace cargo de las exenciones sin distinguir si son sociedades de capital o de personas, el inciso 3°, incluye cuatro figuras tributarias y el inciso final algunas normas de relación. En el literal i) del inciso tercero se encuentran las partidas del número 1, del artículo 33, que corresponden a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos (gastos rechazados); en el literal ii) se encuentran los préstamos que las empresas efectúen a sus propietarios en general; luego, en el literal iii) encontramos los retiros presuntos, y finalmente, en el literal iv) se regula el tratamiento tributario de las garantías ejecutoriadas de bienes de las empresas entregados por obligaciones tomadas por sus propietarios.¹⁰

¹⁰ CET Universidad de Chile. Pablo Calderón Torres – Publicación Artículo 21 de la LIR

Con la finalidad de profundizar, nos limitaremos a desarrollar una breve descripción y análisis general de los elementos que consideramos atingentes a esta presentación:

6.4.1 INCISO PRIMERO DEL ART. 21 DE LIR:

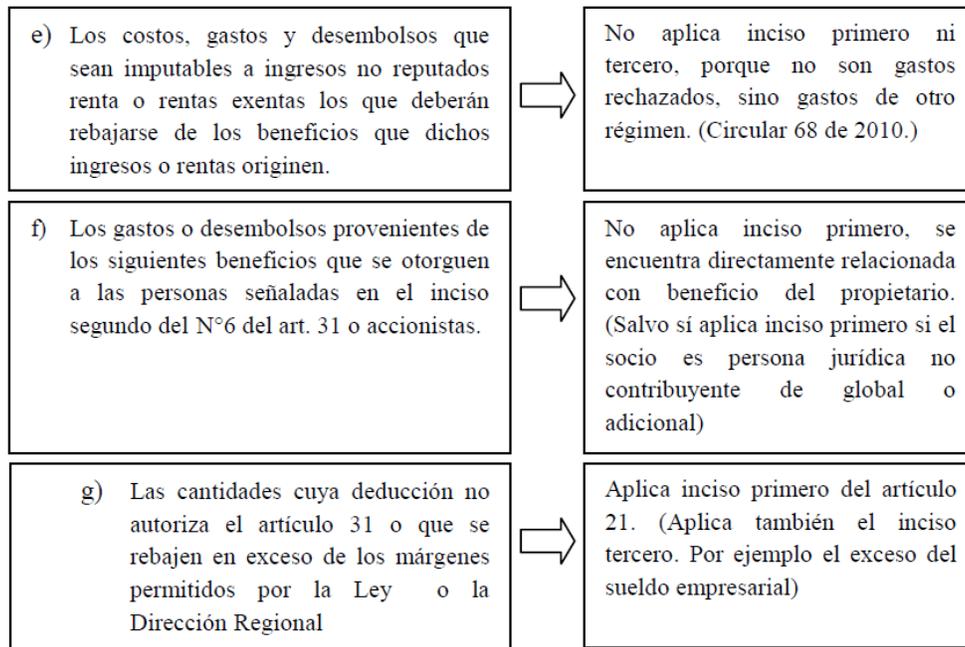


Por lo anterior, las únicas partidas que quedarán gravadas serán las del artículo 33 N°1 letras f) y g) dado que las demás partidas señaladas en dicho artículo no cumplen con lo ya mencionado, según se detalla:¹¹

Figura N° 1: Artículo 33 N° 1 de LIR

a) Derogado	⇒	No aplica
b) Las remuneraciones pagadas al cónyuge del contribuyente o a los hijos de éste solteros menores de 18 años.	⇒	No aplica inciso primero, se encuentra directamente relacionada con beneficio del propietario.
c) Los retiros particulares en dinero y especies efectuados por el contribuyente.	⇒	No aplica inciso primero, son imputables al valor del costo de los bienes del activo. (Éstas partidas no se consideran porque se rigen por el artículo 14)
d) Las sumas pagadas por bienes del activo inmovilizado o mejoras permanentes que		No aplica inciso primero ni tercero, son imputables al valor del

¹¹ CET



Fuente: Elaborado por Pablo Calderón Torres – Publicación Artículo 21 de la LIR CET U de Chile

6.4.2 INCISO SEGUNDO DEL ART. 21 DE LIR

El artículo 21 en el inciso segundo, señala “No se afectarán con este impuesto, ni con aquel señalado en el inciso tercero siguiente: (i) los gastos anticipados que deban ser aceptados en ejercicios posteriores; (ii) el impuesto de Primera Categoría; el impuesto único de este artículo; el impuesto del número 3, del artículo 104, y el impuesto territorial, todos ellos pagados; (iii) los

intereses, reajustes y multas pagados al Fisco, Municipalidades y a organismos o instituciones públicas creadas por ley; y, (iv) los pagos a que se refiere el número 12°, del artículo 31 y el pago de las patentes mineras, en ambos casos en la parte que no puedan ser deducidos como gasto”

De acuerdo al nuevo inciso segundo de la Ley N° 20.630, no existen diferencias en su aplicación para los contribuyentes que se organicen según su calidad jurídica, vale decir, según lo establecido por el propio artículo 21 inciso segundo, las cantidades por disposición expresa, no se afectarán con la tributación única del 35%¹² que contempla su inciso primero y tampoco con los Impuestos Global Complementario o Adicional a que se refiere el inciso tercero de la norma legal citada. Estas partidas son:¹³

Figura N° 2: Artículo 21 Inciso 2° de LIR

1.- Los gastos anticipados que deban ser aceptados en ejercicios posteriores.

2.- El impuesto de primera categoría pagado, ya sea acogido a los regímenes de tributación del 14 letra A, 14 Bis, o 14 Quáter de la LIR.

3.- El propio impuesto único de 35% pagado sobre las cantidades o partidas a que se refiere el inciso primero del artículo 21 de la LIR.

4.- El impuesto del artículo 104 N°3 de la LIR, que afecta a la diferencia entre el valor de colocación y valor nominal de los instrumentos de deuda pública.

5.- El impuesto territorial pagado a que se refiere la ley N°17.235 por constituir

En relación a estas partidas que el propio artículo 21 inciso segundo libera de la tributación única, se hace presente que en la medida que estén formando parte de la Renta Líquida Imponible o Pérdida tributaria de acuerdo a las normas de los artículos 29° al 33° de la LIR, deben deducirse o adicionarse a las utilidades o pérdidas tributarias de las cuales esté formando parte y anotadas en el Registro del Fondo de Utilidades Tributables, sin derecho a imputación o devolución del crédito por impuesto de primera categoría.¹⁴

6.5 LEY 20.727: INTRODUCCION V) INCISO SEGUNDO ARTICULO 21 DE LIR

De acuerdo a lo expresado en el informe de comisión de hacienda, “en materia de responsabilidad social empresarial, se modifica el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, con el objeto de permitir que las empresas que efectúen desembolsos para el financiamiento de programas, no se afecten con el impuesto establecido en dicha norma, adoptando los resguardos correspondientes para que no se mal utilice. Hoy en día, estos pagos no se aceptan como gasto necesario de la renta líquida imponible y, adicionalmente, son un gasto rechazado, es decir, se

Fuente: Elaborado por Pablo Calderón Torres – Publicación Artículo 21 de la LIR CET U de Chile aplica un impuesto de 35% (hoy 40% por Ley 20.780) sobre la respectiva partida, que es de cargo de la empresa, lo que constituye un evidente desincentivo para estas iniciativas.”¹⁵

El Presidente de la República, en su mensaje presidencial, manifestó su intención de regular criterios en materia de RSE, como indica “Se modifica el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, con el objeto de permitir que las empresas que efectúen desembolsos para el financiamiento de programas, de lo que se conoce como responsabilidad social empresarial, no se

¹⁴ CET Universidad de Chile. Pablo Calderón Torres – Publicación Artículo 21 de la LIR

¹⁵ Historia de la Ley N° 20.727. Primer Trámite Constitucional: Cámara de Diputados – Informe de Comisión de Hacienda.

afecten con el impuesto establecido en dicha norma, adoptando los resguardos correspondientes para que no se mal utilice esta norma.

Hoy en día, estos pagos no se aceptan como gasto necesario de la renta líquida imponible, y, adicionalmente, son un gasto rechazado, es decir, se aplica un impuesto de 35% sobre la respectiva partida, que es de cargo de la empresa, lo que constituye un evidente desincentivo para estas iniciativas.

Si bien el proyecto de ley no innova en materia de gastos, ya que este tipo de desembolsos tampoco se acepta como gasto tributario y procede el agregado establecido en el artículo 33 letra g) de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se los exime del impuesto del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en tanto dichos pagos o desembolsos no excedan de los límites que establece la ley.”¹⁶

“En un principio se pensó en plantearlos como gastos por responsabilidad social empresarial, pero en definitiva se vio que es más correcto regularlos como gastos por concepto de mitigación de un proyecto aprobado.

Requisitos:

- a) Existencia de un proyecto que cuente o deba contar, con una resolución dictada por la autoridad competente que lo apruebe.
- b) Las obligaciones de pago de estos gastos, deberán constar en un contrato o convenio suscrito con alguna autoridad pública, o bien, con alguna organización comunitaria que tenga personalidad jurídica.

El proyecto de ley busca que el tratamiento de estos gastos sea fiscalmente neutro: se permite descontarlo de la base imponible, sin gravarlo con el 35% (hoy 40%) de impuesto aplicado en base al artículo 21 de Ley de la Renta que corresponde a gastos rechazados, pero, al mismo

¹⁶ Historia de la Ley N° 20.727. Primer Trámite Constitucional: Cámara de Diputados – Mensaje Presidencial.

tiempo, se agrega, sumándose como ingreso, por lo que no se genera ningún beneficio adicional. Para ejemplificar la situación, se puede pensar en una obra de mitigación que impone la autoridad como condición a cumplir dentro de la aprobación de un proyecto determinado, por lo que si el gasto en la obra es 100, al sumar el impuesto por ser gasto rechazado, da un total de 135, y ahora con la disposición que se propone, el gasto será sólo de 100, sin que por otro lado acceda a una especie de crédito por ser gasto necesario equivalente al 20% del total.¹⁷

La no aplicación del impuesto del artículo 21 de la LIR, planteado originalmente como desembolsos que las empresas realizan para el financiamiento de programas de RSE. Se redefine como desembolsos aquéllos que guarden relación con grupos, sectores o intereses de la localidad respectiva que cuenten, de acuerdo a la legislación sobre medio ambiente, con una resolución dictada por la autoridad competente, explicitando así que se puede referir a gastos que no formen parte de una acción voluntaria de las empresas.¹⁸

Por lo anterior y luego de la discusión en la Cámara y el Senado, el texto aprobado es el siguiente: “(v) los pagos o desembolsos que se efectúen con motivo de la aprobación o ejecución de un proyecto o de actividades empresariales que cuenten o deban contar, de acuerdo a la legislación sobre medio ambiente, con una resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividades y que consten en un contrato o convenio suscrito con una autoridad pública, una organización dotada de personalidad jurídica de acuerdo al Título XXXIII del Libro I del Código Civil, una organización comunitaria constituida en conformidad a la ley N° 19.418, sobre juntas de vecinos y demás organizaciones comunitarias, o en conformidad a la ley N° 19.253, sobre comunidades indígenas, que guarden relación con grupos, sectores o intereses de la localidad respectiva, siempre que no se efectúen directa o indirectamente en beneficio de empresas del mismo grupo empresarial o de personas o entidades relacionadas en los términos del artículo 100 de la ley N° 18.045, sobre mercado de valores. Las empresas deberán informar al Servicio de Impuestos Internos, en la forma y oportunidad que éste determine mediante resolución,

¹⁷ Historia de la Ley N° 20.727. Segundo Trámite Constitucional: Senado – Primer Informe de Comisión de Hacienda.

¹⁸ Historia de la Ley N° 20.727. Segundo Trámite Constitucional: Senado – Primer Informe de Comisión de Hacienda.

el monto total de la inversión destinada a la ejecución del proyecto o actividad, los pagos efectuados en cumplimiento de las obligaciones señaladas, la identificación de los beneficiarios de los mismos, así como cualquier otro antecedente relacionado. Con todo, igualmente se afectarán con el impuesto establecido en el inciso primero de este artículo, en la parte correspondiente al exceso, cuando los pagos o desembolsos excedan de la cantidad menor a la suma equivalente al 2% de la renta líquida imponible del ejercicio respectivo, del 1,6 por mil del capital propio tributario de la empresa, según el valor de éste al término del ejercicio respectivo, o del 5% de la inversión total anual que se efectúe en la ejecución del proyecto.”¹⁹

En resumen, podemos indicar que si bien el gasto que ya es considerado rechazado por la letra g) del N° 1 del artículo 33, el valor en exceso no quede afecto a la tributación del inciso segundo del artículo 21, ambos de la LIR, el desembolso no debe sobrepasar los siguientes topes, cuando los pagos o desembolsos excedan de la cantidad menor a la suma equivalente al:

- a) 2% de la RLI del ejercicio respectivo;
- b) 1,6 por mil del CPT de la empresa, según el valor de éste al término del ejercicio respectivo;
- c) 5% de la inversión total anual que se efectúe en la ejecución del proyecto

6.6 Ley 20.780: ELIMINA V) INCISO SEGUNDO ARTICULO 21 DE LIR

Respecto de la eliminación, podemos comentar que en la discusión en sala este asunto fue tratado de manera indirecta, pues la Reforma Tributaria propuso un cambio estructural en materia de impuesto y se argumenta que en la comparación con países OCDE, nuestro país presenta una carga tributaria baja. En el texto podemos transcribir que “Chile también presenta una carga

¹⁹ Historia de la Ley N° 20.727. Segundo Trámite Constitucional: Senado – Primer Informe de Comisión de Hacienda.

tributaria baja en término de impuestos ligados al cuidado del medio ambiente, si nos comparamos con países OCDE.

Si queremos aumentar nuestra recaudación total se debe subir la carga tributaria a las rentas del capital y aumentar los impuestos ligados al cuidado del medio ambiente. Para hacer esto el aumento las tasas impositivas no es el único camino. También se puede lograr aumentando la base de ingresos sobre la cual se aplican estos impuestos.²⁰

Luego fundamenta lo siguiente: Hoy existen una serie de exenciones que permiten que parte importante de las rentas, en particular de las rentas del capital, queden exentas de la aplicación de impuestos. Como resultado de esto frente a un empresario OCDE (en la tasa máxima de impuesto a la renta) que paga por cada \$100 de utilidad tributable \$41 en el promedio. En Chile este empresario pagaría \$40 si el total de las utilidades se distribuye en el año, pero en nuestro país sólo se distribuye, en promedio, un 30% de las utilidades, por lo cual los empresarios terminan pagando, en promedio, \$26 por cada \$100 de utilidad. La diferencia de carga tributaria viene de la base en que éste se aplica.²¹

Dado la discusión anterior y luego de la promulgación de la Ley 20.780, el SII emite una serie de circulares para su implementación administrativa, de la cual destacamos la Circular 71 de fecha 23 de Julio de 2015, que señala en Materia: Instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780 a LIR, relacionadas con la tributación establecida en su artículo 21 y las normas sobre retención de impuesto contenidas en el N° 4, del artículo 74. También se instruye sobre las modificaciones incorporadas a las escalas de rentas y tasas contenidas en los artículos 43 N° 1 y 52 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y la incorporación del nuevo artículo 52 bis a dicha ley.

Luego de investigar la discusión de la Reforma Tributaria Ley 20.780 y la Circular 71, podemos destacar que no hubo una amplia discusión en particular sobre este asunto. Destacamos de todas maneras lo señalado por la circular:

²⁰ Historia de la Ley N° 20.780. Primer Trámite Constitucional: Cámara de Diputados - Mensaje Presidencial.

²¹ Historia de la Ley N° 20.780. Primer Trámite Constitucional: Cámara de Diputados - Informe de Comisión de Hacienda.

3) MODIFICACIÓN EFECTUADA AL INCISO 2°, DEL ARTÍCULO 21 DE LA LIR. La Ley suprimió el numeral (v), del inciso 2°, del artículo 21 de la LIR, dentro de aquellas partidas o cantidades que no se afectan con la tributación dispuesta en los incisos 1° o 3°, del mismo artículo, esto es, no se afectan con el IU de 40% ni con el IGC o IA, más la tasa adicional del 10%. De esta manera, para determinar la situación tributaria de los pagos o desembolsos a que se refería el numeral suprimido, deberá analizarse caso a caso, en la instancia de fiscalización que corresponda, si éstos satisfacen o no los requisitos establecidos en el artículo 31 de la LIR para su deducción de la renta bruta en calidad de gasto necesario para producir la renta y de no cumplir con tales requisitos, quedarán gravados tales pagos o desembolsos con la tributación que corresponda de acuerdo al artículo 21 de la LIR. Ahora bien, cuando los gastos o desembolsos referidos se relacionen con el giro del negocio o empresa, y resulten obligatorios para ésta, en razón de que se efectúan como parte de las exigencias o compromisos estipulados en una resolución emitida por una autoridad pública, o como parte de un contrato o convenio suscrito por el contribuyente con ésta, podrán rebajarse como gastos necesarios para producir la renta en el ejercicio en que paguen o adeuden, siempre y cuando sean acreditados fehacientemente ante este Servicio y no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta.²²

6.7 LEY 21.210

El 23 de agosto de 2018, el presidente de la República envía proyecto de Ley que moderniza la legislación tributaria. En este documento se ha manifestado los principios en que se funda e inspira el dicho proyecto, que son los siguientes:

- a) Equidad y Justicia en la distribución de los tributos;
- b) Simplicidad de las normas y procesos tributarios;
- c) Certeza y seguridad jurídica;

²² SII. Circular N° 71 del 23 de julio de 2015.

- d) Competitividad;
- e) Estabilidad;
- f) Suficiencia a fin de hacer frente a los gastos del estado.

El 23 de febrero de 2020 se promulgo la Ley 20.210, la cual su tramitación sufrió sustanciales modificaciones respecto del proyecto original, ya que se incorporaron indicaciones tanto en la Cámara de Diputados como en el Senado, siendo éstas últimas las que plasmaron el “Acuerdo Tributario” entre la Comisión de Hacienda del Senado y el Gobierno”, a fin de financiar la agenda social.

Los principales aspectos de la nueva Ley se resumen a continuación y profundizaremos en aquellos artículos referidos a los gastos medioambientales:

I. Modificaciones al Impuesto a la Renta.

1) Sistema Integrado Total.

Se mantiene el sistema parcialmente integrado con tasa del 27%, y sólo habría reintegración del sistema tributario exclusivamente para las Pymes, esto es, para las pequeñas y medianas empresas cuyas ventas no excedan de 75.000 UF anuales. En consecuencia, los contribuyentes actualmente sujetos al sistema de integración parcial de créditos (65%), permanecerían en dicho régimen en caso de tener ventas superiores al límite previsto. Se mantiene integración total respecto de socios o accionistas residentes o domiciliados en países con los cuales Chile tenga un convenio vigente para evitar la doble tributación. Se elimina el sistema de renta atribuida. Vigencia: 1 de enero 2020.

2) Cláusula Pro- Pyme y derogación de 14 ter.

Se deroga totalmente el artículo 14 ter y se reemplaza por un régimen de tributación proPYME establecido en el nuevo artículo 14 d). Sus principales características son: a) Contiene un régimen de tributación especial para contribuyentes con ingresos anuales de hasta 75.000 UF. b) La tasa de Impuesto de Primera Categoría será de 25%. c) Este nuevo beneficio operará por el

solo ministerio de la ley. d) Se deberá considerar la nueva norma de relación del Artículo 8, No 17 del Código Tributario para calificar para la Cláusula proPyme. e) El contribuyente podrá optar a la transparencia tributaria, esto es, tributar exclusivamente con impuestos finales, si los dueños son contribuyentes de Impuesto Global Complementario. f) Se mejora el actual incentivo para reinversión de utilidades aumentando la posibilidad de deducir como gasto el 50% de las utilidades reinvertidas con tope de hasta UF 5.000. g) Depreciación instantánea h) Pymes con ventas de menos de 50.000 UF anuales rebajan tasa de PPM a 0,2%. i) No se afectan con sobretasa de contribuciones.

3) Ganancia de Capital

a) No se considera enajenación la cesión de instrumentos financieros en el marco de un pacto de retrocompra. b) Stock options regulados en contratos de trabajo y convenios colectivos no serán renta al momento del otorgamiento ni el ejercicio de la opción; en el caso que no haya contrato, sólo se considerará no renta la entrega de la opción, pero el ejercicio sí se considerará remuneración. c) Se establece una norma residual o bolsón para la enajenación de cualquier otros bienes no regulados. Vigencia 1 enero 2020

4) Norma especial antielusiva por retiros desproporcionados.

Se incorpora al artículo 14 letra A) de la Ley sobre Impuesto a la Renta una facultad especial para el Servicio de Impuestos Internos a fin de calificar los retiros desproporcionados cuando entre los propietarios directos o indirectos existan “contribuyentes relacionados”, aplicando, previa citación al contribuyente, un impuesto único de 40% a los retiros desproporcionados a la participación en el capital, que no tengan una razonabilidad económica o comercial. Este impuesto único se aplicará a la empresa que realiza la distribución sobre el exceso de distribución que corresponda, de acuerdo a la participación del propietario. Por otra parte, se incorpora un artículo transitorio, para aplicar este mismo impuesto único respecto de los retiros desproporcionados de las utilidades retenidas en la empresa que se acogieron al impuesto único y sustitutivo del FUT (ISFUT), de acuerdo al régimen transitorio incorporado por la reforma tributaria del año 2014, que permitía pagar un impuesto sobre el FUT acumulado y luego retirar libremente dichas utilidades.

Para este último caso se incorpora un impuesto único de 25% que se aplicará a la empresa que haga los retiros desproporcionados sobre la parte de la distribución que corresponda al exceso sobre la participación del propietario en el capital, previa citación del contribuyente.

5) Cálculo Saldo Acumulado de Créditos

Se modifica la forma de cálculo de la tasa de crédito promedio. Se elimina la referencia al saldo del registro DDAN (diferencia depreciación acelerada y normal) y se otorgará de crédito la tasa del año. Vigencia 1 enero 2020.

6) Gastos

a) Se redefine el concepto de gasto tributario deducible, estableciendo que éstos serán aquellos “que tengan la aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio...”

b) Se permite la deducción de bienes de consumo donados a instituciones sin fines de lucro.

c) Tratándose de créditos incobrables.

Entre partes no relacionadas, se permite deducir créditos impagos de más de 365 días, o un porcentaje de éstos, según criterios que defina el SII.

d) Se permite la deducción de cualquier remuneración a socios o accionistas que efectivamente trabajen en la empresa, en la medida que sea razonable. Asimismo, se aceptará como gasto las remuneraciones pagadas al cónyuge o conviviente civil del propietario o a sus hijos, en los mismos términos.

e) Se permite la deducción de gastos ambientales voluntarios, siempre que estén establecidos por la autoridad competente, y con ciertos límites. El exceso no será aceptado como gasto.

f) Serán gastos los desembolsos o descuentos que imponga la autoridad para compensar daño a clientes o usuarios, en los casos de responsabilidad objetiva. También serán deducibles los

desembolsos en transacciones judiciales o extrajudiciales, siempre que sea con partes no relacionadas. Esto incluye, cláusulas penales. Vigencia 1 de enero 2020.

7) Pagos Provisionales Mensuales

Se introduce un cambio importante en el cálculo de la tasa de PPM. Si la empresa tiene una disminución relevante (un 30% sus ingresos, gastos, costos, o renta líquida imponible), se podrá recalcular la tasa de PPM dentro del año. Vigencia 1 de enero 2020.

8) Eliminación del PPUA

Se elimina el pago provisional de las utilidades absorbidas (PPUA) a contar del año comercial 2024, esto es, las devoluciones de impuestos que reciben las empresas cuyas pérdidas han absorbido las utilidades percibidas desde sus filiales, que a su vez, han estado afectas a impuesto de primera categoría, respecto de retiros y dividendos percibidos a partir de dicha fecha. La eliminación no afectará la imputación de pérdidas a utilidades propias de la empresa (presentes o futuras) ni la utilización del crédito por impuesto de primera categoría contra impuestos finales, el cual se controlará en el registro SAC de la empresa receptora. Entre los años 2020 y 2023 se reducirá la devolución del PPUA en forma gradual de la siguiente forma: año comercial 2020 (90%), año comercial 2021 (80%), año comercial 2022 (70%) y año comercial 2023 (50%).

9) Nuevo Tramo del Impuesto Global Complementario e Impuesto Único de Segunda Categoría

Se establece un nuevo tramo para el impuesto global complementario e impuesto único de segunda categoría de 40%, aplicable a rentas mayores a 310 UTA (\$185 millones anuales) y mayores a 310 UTM (\$15 millones mensuales), respectivamente. Este nuevo tramo aplica a contar del año comercial 2020, y se contemplan normas de reliquidación de impuestos de segunda categoría en caso de que se haya aplicado una tasa menor en forma previa a la publicación de la Ley. La carga tributaria máxima no superará el 44,45%, para lo cual en el caso del tramo del 40% del IGC se otorga un crédito del 5% sobre aquella parte de los retiros o dividendos afectos que exceda la suma de 310 UTA, manteniéndose el débito fiscal de restitución del 35% para todos los tramos.

10) Depreciación instantánea

Se establece una medida de depreciación instantánea para el 50% de los activos adquiridos para proyectos de inversión en el país a contar del 1° de octubre de 2019 y hasta el 31 de diciembre de 2021, pudiendo usar depreciación acelerada para el 50% restante conforme a la norma general.

11) Fondos de Inversión Privado (FIP) y Fondos de Inversión.

Se modifica el artículo 92 de la Ley 20.712 en relación a los requisitos para los FIP, señalando que será necesario un mínimo de 8 aportantes no relacionados, no pudiendo ninguno de ellos, en conjunto con sus relacionados, tener más de un 20% de las cuotas del fondo. Si transcurrido el plazo de un año desde la entrada en vigencia de la Ley, el Fondo no cumple con los requisitos será considerado como sociedad anónima para efectos tributarios a contar del ejercicio comercial en que se hubiere producido dicho incumplimiento. No obstante, se establece que si el Fondo posteriormente cumpliera nuevamente con los requisitos, volverá a tributar como Fondo por las rentas obtenidas a contar del 1° de enero del ejercicio siguiente a aquel que cumpla con los requisitos. Vigencia: transcurrido un año desde la entrada en vigencia de la Ley.

12) Valores con presencia bursátil.

En aquellos casos en que la presencia bursátil esté dada exclusivamente en virtud de un contrato que asegure la existencia diaria de ofertas de compra y venta de valores ("market maker"), el tratamiento tributario del mayor valor como ingreso no renta se aplicará sólo por el plazo de un año contado desde la primera oferta pública de valores.

II. Normas internacionales

a) Se incorpora el concepto de Establecimiento Permanente en la Ley de la Renta, lo que antes estaba sólo regulado a través de jurisprudencia administrativa.

b) Se reformula la norma de créditos por impuestos pagados en el exterior. Se sube el límite de crédito para los países sin Convenio para Evitar la Doble Tributación desde un 32% a un 35%.

c) Cuando una entidad chilena tenga participación en otra chilena a través de sociedad extranjera, será acreditable el impuesto adicional pagado por la entidad chilena.

d) No serán consideradas rentas pasivas las regalías derivadas de proyecto de investigación y desarrollo al amparo de la Ley 20.241 para efectos de las normas de CFC.

e) Limitación a la aplicación de la tasa del 4% en caso de estructuras back to back. Se establecen nuevos requisitos para la procedencia de la tasa del 4%, entre los que se señala que el préstamo no debe ser otorgado mediante algún tipo de acuerdo estructurado. Esta norma se aplicará a los intereses que se paguen, abonen en cuenta o se pongan a disposición de contribuyentes no domiciliados en el país, en virtud de créditos contraídos a partir de la fecha de entrada en vigencia de la Ley, así como también de aquellos contraídos con anterioridad a esa fecha, cuando con posterioridad a la misma, hayan sido novados, cedidos o se modifique el monto del crédito o la tasa de interés. Asimismo, se establece un nuevo concepto y requisitos para calificar como institución financiera extranjera o internacional.

f) Se proroga el plazo hasta el 31 de diciembre de 2026 para la no aplicación de la obligación de restitución a los contribuyentes del Impto. Adicional, residentes en países con los cuales Chile haya suscrito, con anterioridad al 1 de enero de 2019, un convenio para evitar la doble tributación que esté vigente (caso de Estados Unidos actualmente).

III. Modificaciones al IVA

1) Crédito especial en la construcción

Se mantiene el actual límite de 65% de crédito fiscal IVA para la construcción de viviendas cuyo valor no exceda de 2.000 UF, descartando la aplicación del límite de 3.000 UF.

2) Habitualidad

Se elimina la presunción de habitualidad cuando la venta de inmueble se realiza antes de un año desde su adquisición.

3) Devolución de IVA 27 bis.

Se modifican las normas de devolución anticipada de crédito fiscal por activo fijo reduciendo el plazo mínimo de 6 a 2 meses para acumular el crédito fiscal y plazo para resolver de 60 a 20 días. Vigencia: Primer día del mes siguiente a la publicación de la ley en el D.O. y 3 meses a contar de la entrada en vigencia de la presente Ley (plazo para resolver).

4) IVA en los servicios digitales

Se incorpora un nuevo hecho gravado en el artículo 8 letra n) del D.L. 825, con el fin de gravar con IVA los servicios que prestan las plataformas digitales, a saber: · La intermediación de servicios prestados en Chile, cualquiera sea su naturaleza, o de ventas realizadas en Chile o en el extranjero siempre que estas últimas den origen a una importación. · El suministro o la entrega de contenido de entretenimiento digital, tal como videos, música, juegos u otros análogos, a través de descarga, streaming u otra tecnología, incluyendo para estos efectos, textos, revistas, diarios y libros;

- La puesta a disposición de software, almacenamiento, plataformas o infraestructura informática; y

- La publicidad, con independencia del soporte o medio a través del cual sea entregada, materializada o ejecutada. Para lo anterior se modifican las normas sobre territorialidad de los servicios y de cambio de sujeto del IVA. Respecto de los servicios que se presten a personas naturales que no sean contribuyentes de IVA (B2C), las compañías quedarán sujetas al registro y régimen simplificado de contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile, que se crea al efecto, debiendo declararse y pagarse el IVA en un período tributario que puede ir de 1 a 3 meses, a la elección del contribuyente. Respecto de los servicios digitales que se presten a contribuyentes de IVA (B2B), se aplicará el cambio de sujeto, debiendo los beneficiarios del servicio retener el correspondiente impuesto, otorgándoles derecho a crédito fiscal por el mismo. Vigencia: 3 meses desde la entrada en vigencia de esta Ley.

IV. Modificaciones al Código Tributario

- a) Se crea un recurso de queja administrativa, en caso de vulneración de los derechos de los contribuyentes.
- b) Se modifica el concepto de “residente” y se incorpora el concepto de “grupo empresarial” y de “relacionados”; estos dos últimos reproducen los conceptos de la Ley de Mercado de Valores.
- c) Se incorpora el avenimiento extrajudicial entre el SII y el contribuyente, y su procedimiento (artículo 132 ter del CT).
- d) Se mantiene la norma general antielusiva vigente desde septiembre 2015. Se derogan las modificaciones propuestas en el Proyecto de Modernización Tributaria.

V. Otras Modificaciones

1) Defensoría del Contribuyente (DEDECON) Se crea la Defensoría del Contribuyente que tendría por objetivo velar por el respecto y observancia de los derechos de los contribuyentes. Dentro de sus principales funciones estarían: orientar a los contribuyentes respecto de cualquier acto u omisión del SII que vulnere sus derechos, la resolución de quejas que presenten los contribuyentes cuando se vulneren sus derechos, actuar como mediador, proponer cambios al contenido de Circulares y Resoluciones, etc. Vigencia: entrará en vigencia a más tardar en el plazo de dos años contados desde la publicación de la Ley.

2) Impuesto Sustitutivo al FUT. Se establece un impuesto sustitutivo al FUT con el objetivo de recaudar fondos con tasa 30%. Dicho mecanismo es muy similar al de la reforma tributaria anterior:

1) Sobre todo o parte del FUT generado hasta el 31 de diciembre de 2016, que registren los contribuyentes del impuesto de primera categoría al término de los años comerciales 2019, 2020 y 2021.

2) A dicho impuesto se le aplica el crédito de primera categoría correspondiente. 3) Montos tributados gozarían de preferencia para su retiro.

3) Regularización de Capital Propio Tributario

Aquellas diferencias de cómputo u otras que se registren en el capital propio tributario, podrán ser rectificadas en la declaración de renta de los años tributarios 2020 y 2021; tanto de la empresa, sus accionistas o socios. En caso de no poder rectificar las declaraciones, se puede optar por declarar y pagar un impuesto único sustitutivo de 20% sobre las diferencias determinadas.

4) Contribución de Desarrollo Regional.

(i) Se crea una contribución especial a los proyectos de inversión para contribuyentes de impuesto de primera categoría con contabilidad completa, cuando los proyectos cumplan con los siguientes requisitos copulativos: (a) Que impliquen una inversión igual o mayor a US\$10 millones en activo fijo tangible y (b) Que deban pasar por el Sistema de Evaluación de Impacto Ambiental (SEIA). (ii) El 1% se devengará una vez que el proyecto haya sido aprobado por el SEIA, se haya recibido su recepción municipal y comience a generar ingresos operacionales (descontada la depreciación). (iii) Estarán exentos de esta contribución los proyectos destinados al desarrollo de actividades de salud, educacionales, científicas, de investigación o desarrollo tecnológico, y de construcción de viviendas y oficinas, que así sean declarados por el Ministerio de Hacienda. (iv) El 1% se aplicará sobre el valor de adquisición de todos los bienes físicos del activo inmovilizado, pero sólo en la parte que exceda la suma de US\$10 millones. Se podrá pagar hasta en 5 cuotas anuales y sucesivas. (v) El 1% se incorporará a los ingresos generales de la nación, en que una parte se destinará al Fondo Nacional de Desarrollo Regional y dos tercios al “Fondo de Contribución Regional” (vi) Se entiende que la contribución debería ser aceptada como gasto de acuerdo a las normas generales de la Ley de la Renta, aunque el proyecto no lo menciona específicamente. Vigencia: Se aplicará a los nuevos proyectos de inversión y a ampliaciones de proyectos existentes, cuyo proceso de evaluación de impacto ambiental se inicie a contar de la fecha de publicación de la presente Ley.

5) Patente Municipal en empresas o sociedades de inversión

Se modifica la Ley de Rentas Municipales, estableciendo que quedarán gravadas con patente municipal las empresas o sociedades de inversión que adquieran o mantengan activos o instrumentos, de cualquier naturaleza, de los cuales puedan obtener rentas derivadas del dominio, posesión o tenencia a título precario como, asimismo, de su enajenación. Con esta modificación se gravarían no sólo las sociedades de inversión pasivas, sino que cualquier empresa que obtenga tales rentas. En un artículo transitorio se señala que esta modificación del hecho gravado tiene como único objetivo dar certeza jurídica, a partir de su entrada en vigencia sobre la normativa en vigor hasta el 30 de junio de 2020; y se precisa que respecto de la patente municipal devengada en períodos anteriores a la vigencia de esta modificación regirá el texto vigente hasta esa fecha, por lo que no procederán devoluciones o cobro de patente municipal respecto de períodos anteriores a la vigencia de esta modificación, ni afectará procedimientos administrativos ni judiciales en curso o que se promuevan en forma posterior respecto de dichos períodos.

6) Inmuebles DFL 2

Se incluye a los inmuebles que se reciban por herencia dentro del límite actual de dos inmuebles para aplicar los beneficios contemplados en el DFL N°2 para personas naturales, modificando lo establecido en la Ley N° 20.455.

7) Sobretasa de impuesto territorial por contribuyente

Se incorpora una sobretasa de impuesto territorial mediante la incorporación de un nuevo artículo 7 bis a la Ley N° 17.235, la que será a beneficio fiscal, respecto del conjunto de activos inmobiliarios de un mismo contribuyente cuyo avalúo fiscal exceda de 670 UTA. La tasa será progresiva estando exento el tramo de avalúo fiscal de hasta 670 UTA. El tramo de avalúo fiscal sobre 670 UTA hasta 1.175 UTA estará gravado con una tasa de 0,075%; sobre 1.175 UTA y hasta 1.510 UTA con una tasa de 0,15%, y sobre 1.510 UTA, con una tasa de 0,275%. No se contempla la aplicación de normas de relación en participación en sociedades que sean propietarias a su vez de inmuebles, sino que se considerará la suma de activos inmobiliarios de un mismo contribuyente conforme a la inscripción en el registro de propiedad en el Conservador de Bienes Raíces, pudiendo ser de propiedad de personas naturales, jurídicas, y entidades sin personalidad jurídica.

Excepcionalmente las Pymes estarán exentas de la aplicación de esta sobretasa cuando destinen el bien raíz al negocio o giro de la empresa. Asimismo, estarán exentas de esta sobretasa, los bienes raíces en que inviertan los Fondos de Pensiones. Para el cálculo del avalúo fiscal total se considerarán los bienes raíces agrícolas (todos) y no agrícolas con destino habitacional. Esta sobretasa tendrá el mismo tratamiento tributario que aquel establecido para el impuesto territorial, esto es, se podrá dar de crédito o será gasto, según corresponda. Vigencia: a contar de la publicación de la Ley.

8) Otras reformas que contiene el proyecto aprobado

Se modifican las normas de fiscalización de los instrumentos derivados (Ley N° 20.544), y se establece procedimiento para sanear operaciones no declaradas o con errores o incompletas. - Se modifica el impuesto verde cambiando el hecho gravado y respecto de los medios de impugnación del giro emitido. (1)

6.7.1 LEY 20.210 SOBRE EL ARTICULO 21

En relación con el concepto de gastos a que se refiere el art. 21 se redefine el concepto de gasto tributario deducible, estableciendo que éstos serán aquellos “que tengan la aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio...” (Agregase en el numeral i. del inciso primero, antes del primer punto seguido, la frase "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") (2).

6.7.2 LEY 20.210 SOBRE INCISO PRIMERO DEL ARTÍCULO 31 DE LIR

Artículo 31.-: 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.".

Tampoco procederá la deducción de gastos incurridos en supermercados y comercios similares, cuando no correspondan a bienes necesarios para el desarrollo del giro habitual del contribuyente. No obstante, procederá la deducción de los gastos respecto de los vehículos señalados, cuando el director, mediante resolución fundada, lo establezca por cumplirse los requisitos establecidos en la primera parte de este inciso.".

6.7.3 LEY 20.210 SOBRE EL NUMERO 13 AL ARTÍCULO 31 DE LIR

f) Agrégase el siguiente número 13°:

13°.- Los gastos o desembolsos incurridos con motivo de exigencias, medidas o condiciones medioambientales impuestas para la ejecución de un proyecto o actividad, contenidas en la resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividad de acuerdo a la legislación vigente sobre medio ambiente. También podrán deducirse: a) los gastos o desembolsos en los que el titular incurra con ocasión de compromisos ambientales incluidos en el estudio o en la declaración de impacto ambiental, respecto de un proyecto o actividad que cuente o deba contar, de acuerdo con la legislación vigente sobre medio ambiente, con una resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividad y b) los gastos o desembolsos efectuados en favor de la comunidad y que supongan un beneficio de carácter permanente, tales como gastos asociados a la construcción de obras o infraestructuras de uso comunitario, su equipamiento o mejora, el financiamiento de proyectos educativos o culturales específicos y otros aportes de similar naturaleza. En ambos casos, los gastos o desembolsos deben constar en un contrato o convenio suscrito con un órgano de la administración del Estado. Dichos pagos o desembolsos no deben efectuarse directa o indirectamente en beneficio de empresas del mismo grupo empresarial en los términos del número 14 del artículo 8° del Código

Tributario o de personas o entidades relacionadas en los términos del número 17 de la misma norma. Si los pagos o desembolsos exceden de la cantidad mayor entre la suma equivalente al 2% de la renta líquida imponible del ejercicio respectivo, del 1,6 por mil del capital propio tributario de la empresa, según el valor de éste al término del ejercicio respectivo, o del 5% de la inversión total anual que se efectúe en la ejecución del proyecto, dicho exceso no será aceptado como gasto."

g) Agregase el siguiente numeral 14°:

14°. Los desembolsos o descuentos, ordenados por entidades fiscalizadoras, que efectivamente pague el contribuyente en cumplimiento de una obligación legal de compensar el daño patrimonial a sus clientes o usuarios, cuando dicha obligación legal no exija probar la negligencia del contribuyente. Las cantidades que obtenga el contribuyente tras repetir en contra de los terceros responsables se agregará a la renta líquida del ejercicio en que se perciban. En estos casos, las sumas que pague el tercero responsable para reembolsar los desembolsos o descuentos a que se refiere este número, no serán aceptados como gasto deducible de la renta líquida imponible del tercero responsable, pero no se gravarán con el impuesto establecido en el artículo 21 de esta ley. Asimismo, pendientes las acciones de repetición en contra de los terceros responsables, los desembolsos o descuentos efectuados en cumplimiento de la obligación legal de compensar no constituirán un activo para efectos tributarios ni tendrán el tratamiento contemplado en el número 4 de este artículo. Si se determina la negligencia del contribuyente por autoridad competente, los desembolsos o descuentos pagados no serán aceptados como gasto deducible de la renta líquida imponible, pero no se gravarán con el impuesto establecido en el artículo 21 de esta ley. Las mismas reglas anteriores se aplicarán en caso de que el contribuyente, sin mediar culpa infraccional de su parte, reponga o restituya un producto, o bonifique o devuelva cantidades pagadas, a sus clientes o usuarios en los términos de los artículos 19, 20 y 21 de la ley número 19.496. En estos casos, se considerarán como un menor ingreso del ejercicio en que se obtuvieron las cantidades pagadas y se agregarán a la renta líquida imponible del ejercicio en que efectúen la referida reposición, restitución, bonificación o devolución, y hasta el valor de reposición, tratándose de productos. También constituyen gasto los desembolsos acordados entre partes no relacionadas

que tengan como causa el cumplimiento de una transacción, judicial o extrajudicial, o el cumplimiento de una cláusula penal."

7. HIPOTESIS

La hipótesis planteada en la primera parte de la tesis considero dos planteamientos, los cuáles serán desarrollados por cada integrante de este grupo.

El primero de ellos plantea: ***¿Cuál es el impacto de la propuesta sobre el proyecto de modernización tributaria respecto al nuevo concepto de gasto y la inclusión del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR sobre los gastos medioambientales?*** En consideración que la hipótesis fue desarrollada con anterioridad a la promulgación de la Ley y esta tesis se plantea con posterioridad a la promulgación de la misma Ley, la hipótesis quedaría planteada de la siguiente forma: ***¿Cuál es el impacto de la Ley 20.210 respecto al nuevo concepto de gasto y la inclusión del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR sobre los gastos medioambientales?***

La segunda propuesta planteada es: ***¿El proyecto de modernización tributaria responde íntegramente al mercado para el tratamiento de los gastos medioambientales?*** Al igual que la hipótesis anterior, la hipótesis quedaría planteada de la siguiente forma: ***¿La Ley 20.210 responde íntegramente al mercado para el tratamiento de los gastos medioambientales?***

En esta parte de la tesis se desarrollará la segunda hipótesis aprobada por el comité examinador y académico del post grado.

7.1 DESARROLLO DE LA HIPOTESIS

Para responder la hipótesis aprobada por el comité examinador: ***¿La Ley 20.210 responde íntegramente al mercado para el tratamiento de los gastos medioambientales?***

Desarrollaremos con mayor profundidad la incorporación del numeral N°13 del artículo N°31 de la Ley Renta.

Tal como se indica hemos indicado el numeral N°13 incluido en el artículo N°31 de la Ley de la Renta, los gastos medioambientales realizados por una entidad y que cumplan las condiciones contenidas en nuevo artículo N° 21, es decir **“el concepto de gasto tributario deducible, estableciendo que éstos serán aquellos “que tengan la aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio...” (Agregase en el numeral i. del inciso primero, antes del primer punto seguido, la frase “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”).**

Cumplidas las condiciones indicadas en el artículo N°21, el numeral N°13 del artículo N°31 indica que **“los gastos o desembolsos incurridos con motivo de exigencias, medidas o condiciones medioambientales impuestas para la ejecución de un proyecto o actividad, contenidas en la resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividad de acuerdo a la legislación vigente sobre medio ambiente”.**

Generalmente los gastos medioambientales son realizados al inicio de un proyecto y que están destinados principalmente a compensar la intervención realizada por una entidad en un territorio, sector y/o comunidad y que son necesarios para el desarrollo del proyecto y su posterior explotación. El numeral N°13 del artículo N°31 indica además que: **“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”.

En general, los gastos incurridos por compromisos ambientales son incluidos en estudios o en declaraciones de impacto ambiental. Sin embargo, en el desarrollo de proyectos, por ejemplo, en proyectos mineros, estos gastos podrían ser nuevamente incluidos en un nuevo estudio de impacto ambiental. En estos casos, el desarrollo de estos proyectos es de largo plazo y su aprobación, a través de la inclusión en un nuevo estudio de impacto ambiental puede atrasar proyectos lo que puede afectar la viabilidad de los mismos. Es por esto que la letra b) incluido en este nuevo numeral N°13 del artículo N°31, que ***indica “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”***, Cubre aquellos desembolsos (gastos spot), que pudieran afectar el inicio, desarrollo del proyecto y ejecución de un proyecto.

Otra condición que establece en numeral N°13 del artículo N°13 es el siguiente párrafo: ***“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”***. En este caso, esta limitación establecida por la misma Ley, parece bastante lógica puesto que aquellos desembolsos que pudieran establecerse entre empresas del mismo grupo podrían, en algunos casos, una pérdida de la esencia que la misma Ley establece en el fondo que es el apoyo y/o compensación a la intervención en el medio, por el desarrollo de un proyecto realizado por una entidad, que al ser ella una entidad relacionada, este beneficio y respectivo desembolso queda incorporado al mismo grupo o entidades relacionadas.

La última condición indicada en el numeral N°13 del artículo N°31 ***“Si los pagos o***

desembolsos exceden de la cantidad mayor entre la suma equivalente al 2% de la renta líquida imponible del ejercicio respectivo, del 1,6 por mil del capital propio tributario de la empresa, según el valor de éste al término del ejercicio respectivo, o del 5% de la inversión total, anual que se efectúe en la ejecución del proyecto, dicho exceso no será aceptado como gasto." Esta condición ha sufrido un sutil y relevante cambio en comparación con el antiguo numeral N°13 del artículo 31 de la antigua Ley 20.727, puesto que la antigua Ley indicaba como condición "...**Si los pagos o desembolsos exceden de la cantidad menor entre la suma equivalente..."**

En la practica el nuevo numeral N°13 del artículo N°31 responde a las interrogantes que pudieron ocasionarse por gastos medioambientales realizados por entidades que poseían pérdidas tributarias, al fijar el antiguo numeral N°13, el exceso de gastos entre la cantidad **menor** 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.

Al fijar la Ley en el numeral N°13 del artículo N°31 el exceso de gastos que exceda 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, permite que ciertos gastos realizados por empresas que posean Renta Líquida Imponible negativa en el ejercicio, comparar los demás factores que la Ley misma permite, es decir, considerar la cantidad mayor entre el 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,

Con el objetivo de graficar los distintos escenarios que nos plantea el nuevo numeral N°13 del artículo N°31 de la Ley de la renta a continuación mostraremos un ejemplo de esta última condición del numeral indicado:

Ejemplo 1		
Empresa X	US\$	REF
Total de gastos medioambientales del ejercicio	5.000.000	a
Total de Renta Líquida Imponible del ejercicio (RLI)	(90.000.000)	
Total Capital Propio Tributario (CPT)	100.000.000	
Inversión anual en proyectos (IAN)	45.000.000	
Comparativo - Análisis		
	US\$	
RLI (2%)	N/A	
CPT (1,6 x1000)	160.000	
IAN	2.250.000	
Total Gastos medioambientales aceptados	2.250.000	
Total Gastos no aceptados (aplica artículo 21)	2.750.000	
<p>a: Se considera que el gasto cumple las condiciones establecidas en el artículo N°21 de la Ley 20.210 y que no fueron considerados en el estudio y evaluación de impacto ambiental y que se trata de desembolsos que no fueron realizados a entidades relacionadas.</p>		

Ejemplo 2		
Empresa X	US\$	REF
Total de gastos medioambientales del ejercicio	1.000.000	a
Total de Renta Líquida Imponible del ejercicio (RLI)	35.000.000	
Total Capital Propio Tributario (CPT)	50.000.000	
Inversión anual en proyectos (IAN)	15.000.000	
Comparativo - Análisis		
	US\$	
RLI (2%)	20.000	
CPT (1,6 x1000)	80.000	
IAN	750.000	
Total Gastos medioambientales aceptados	750.000	
Total Gastos no aceptados (aplica artículo 21)	250.000	
<p>a: Se considera que el gasto cumple las condiciones establecidas en el artículo N°21 de la Ley 20.210 y que no fueron considerados en el estudio y evaluación de impacto ambiental y que se trata de desembolsos que no fueron realizados a entidades relacionadas.</p>		

Ejemplo 3		
Empresa X	US\$	REF
Total de gastos medioambientales del ejercicio	2.500.000	a
Total de Renta Líquida Imponible del ejercicio (RLI)	15.000.000	
Total Capital Propio Tributario (CPT)	25.000.000	
Inversión anual en proyectos (IAN)	5.000.000	
Comparativo - Análisis		
	US\$	
RLI (2%)	50.000	
CPT (1,6 x1000)	40.000	
IAN	250.000	
Total Gastos medioambientales aceptados	250.000	
Total Gastos no aceptados (aplica artículo 21)	2.250.000	
<p>a: Se considera que el gasto cumple las condiciones establecidas en el artículo N°21 de la Ley 20.210 y que no fueron considerados en el estudio y evaluación de impacto ambiental y que se trata de desembolsos que no fueron realizados a entidades relacionadas.</p>		

7. BIBLIOGRAFIA

Revista de Estudios Tributarios, Calderón Torres, P. (2014). Artículo 21 de la LIR.

Brand Fuentealba, F., “Retiros indirectos del artículo 21 de la LIR y los efectos tributarios en su aplicación”, Tesis para optar al grado de Magister en Tributación, Universidad de Chile, Santiago, 2017.

Muñoz Cáceres, Ronny, “Deducibilidad de los gastos por concepto de responsabilidad social empresarial”, Tesis para optar al grado de Magister en Tributación, Universidad de Chile, Santiago, 2018.

Decreto Ley N° 824, Aprueba texto que indica de la ley sobre impuesto a la renta. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada el 27 de diciembre de 1974, última versión el 06 de febrero de 2019.

Ley N° 20.630, Perfecciona la legislación tributaria y financia la reforma educacional. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada el 24 de septiembre de 2012, última versión 01 de enero de 2013.

Ley N° 20.727, Introduce modificaciones a la legislación tributaria en materia de factura electrónica y dispone otras medidas que indica. Promulgada el 20 de enero de 2014, última versión 01 de octubre de 2014.

Ley N° 20.780, Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada el 26 de septiembre de 2014, última versión 01 de diciembre de 2017.

BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE, Historia de la ley 20.727, Introduce modificaciones a la legislación tributaria en materia de factura electrónica y dispone otras medidas que indica. Promulgada el 20 de enero de 2014.

BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE, Historia de la ley 20.780, Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada el 26 de septiembre de 2014.

Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago, Undécima Sala, de fecha 11.01.2016, Rol N° 282-2015.

Excelentísima Corte Suprema, segunda sala, de fecha 10 de noviembre de 2014, Rol 8421-2013.

Excelentísima Corte Suprema, segunda sala, de fecha 16 de septiembre de 2014, Rol 7855-2013.

Excelentísima Corte Suprema, segunda sala, de fecha 19 de mayo de 2015, Rol N° 14771-2014.

Excelentísima Corte Suprema, segunda sala, de fecha 30 de diciembre de 2014, ROL 11359-2014.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Circular N° 56 del 8 de noviembre de 2007.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Circular N° 49 del 31 de agosto de 2006.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Circular N° 61 del 17 de octubre de 2008.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Circular N° 71 del 23 de julio de 2015

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 627, de 26.02.2015

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Diccionario básico tributario contable. Disponible en http://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_a.htm