



Gastos Medioambientales frente a la ley de la renta

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

Alumnos: Héctor Rodrigo Fariña Suarez

Profesor Guía: Christian Delcorto Pacheco

PARTE II

Santiago, Marzo 2020

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	8
CAPITULO I	9
6. MARCO TEORICO	9
6.1. IMPORTANCIA DEL GASTO MEDIOAMBIENTAL	9
6.1.1 CONCEPTO	9
6.1.2. EVOLUCION DE LOS GASTOS MEDIOAMBIETALES EN CHILE	11
6.2 CONCEPTO DE GASTO NECESARIO	12
6.3 GASTOS RECHAZADOS: N° 1 ARTICULO 33 DE LIR	17
6.4 GASTOS RECHAZADOS: ARTÍCULO 21 DE LIR	18
6.4.1 INCISO PRIMERO DEL ART. 21 DE LIR:	19
6.4.2 INCISO SEGUNDO DEL ART. 21 DE LIR	21
6.5 LEY 20.727: INTRODUCCION V) INCISO SEGUNDO ARTICULO 21 DE LIR	23
6.6 Ley 20.780: ELIMINA V) INCISO SEGUNDO ARTICULO 21 DE LIR	26
6.7 LEY 21.210	28
6.7.1 LEY 20.210 SOBRE EL ARTICULO 21	32
6.7.2 LEY 20.210 SOBRE INCISO PRIMERO DEL ARTÍCULO 31 DE LIR	32
6.7.3 LEY 20.210 SOBRE EL NUMERO 13 AL ARTÍCULO 31 DE LIR	32
7. HIPOTESIS	33
7.1 DESARROLLO DE LA HIPOTESIS	34
7. BIBLIOGRAFIA	48

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 existentes 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 alcista 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

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

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 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

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

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

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

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.

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

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:

- 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

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

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

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

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

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 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.

⁹ SII. Oficio N° 627, de 26.02.2015

6.4 GASTOS RECHAZADOS: ARTÍCULO 21 DE LIR

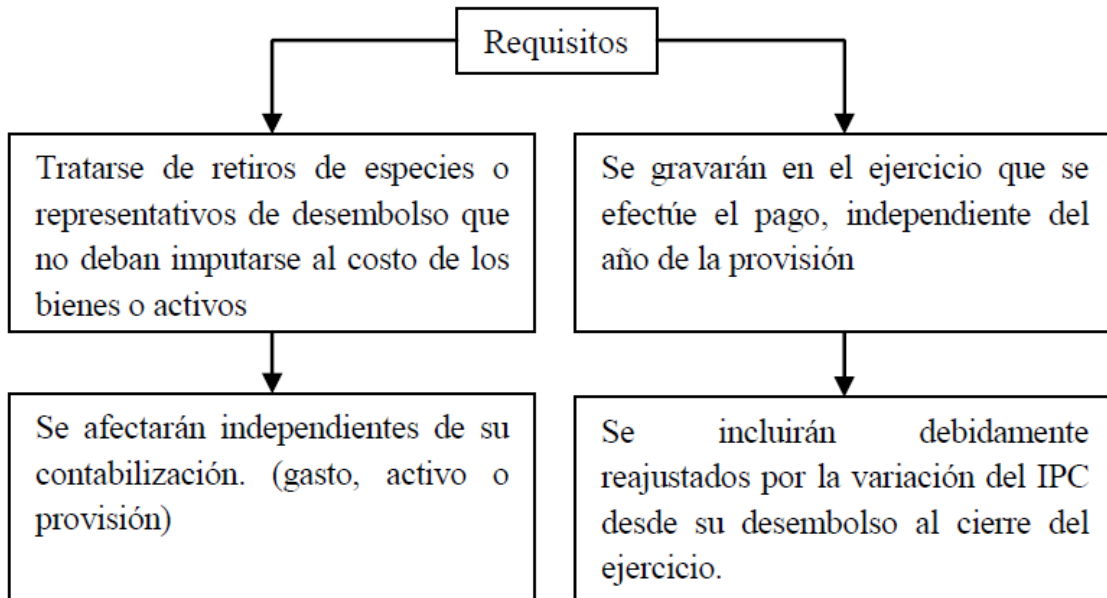
El 27 de septiembre de 2012, se publicó en el D.O. la Ley N° 20.630, la que mediante su artículo 1°, N° 8, reemplazó el artículo 21 de LIR. Dicha modificación incidió en las distintas situaciones que regulaba el antiguo artículo 21, entre los cuales se encuentran los retiros presuntos.

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

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

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

6.4.1 INCISO PRIMERO DEL ART. 21 DE LIR:

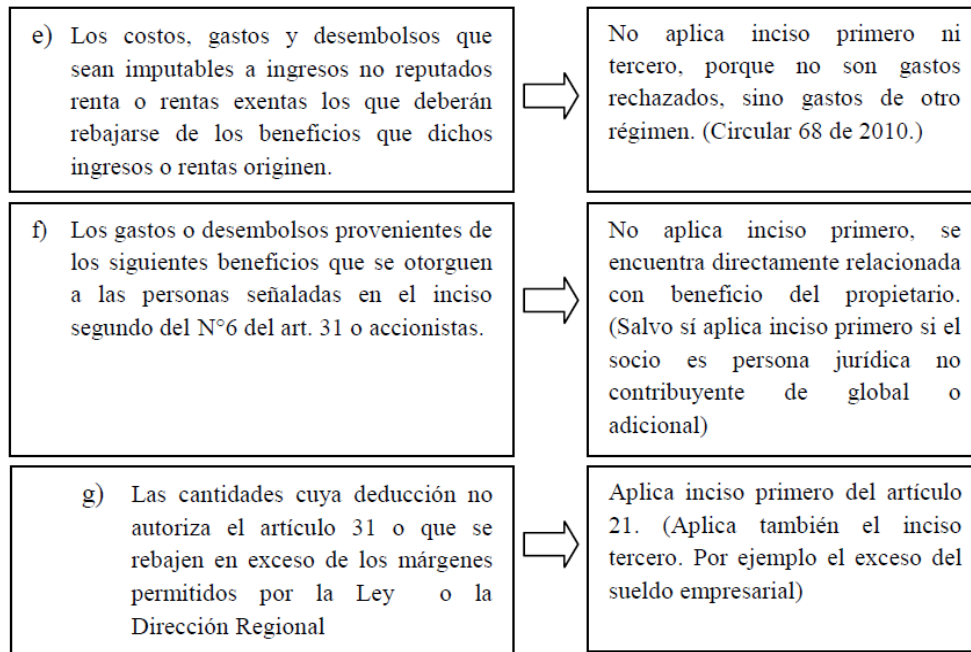


Por lo anterior, las únicas partidas que quedarán gravadas serán las del artículo 33 N°1 letras f) y g) dado que las demás partidas señaladas en dicho artículo no cumplen con lo ya mencionado, según se detalla:¹¹

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 aumenten el valor de dichos bienes y los desembolsos que deban imputarse al valor de costo de los bienes.	⇒	No aplica inciso primero ni tercero, son imputables al valor del costo de los bienes del activo.

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 crédito en contra del impuesto de primera categoría.

6.- Los intereses, reajustes y multas, sean de orden tributario o por cualquier otro concepto, pagados al Fisco, Municipalidades, y organismos públicos creados por

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% (hoy 40%) 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 21.210, 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.
- 2) Cláusula Pro- Pyme y derogación de 14 ter.
- 4) Norma especial antielusiva por retiros desproporcionados.
- 5) Saldo Acumulado de Créditos

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.

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

8) Eliminación del PPUA

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

10) Depreciación instantánea

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

12) Valores con presencia bursátil.

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.

f) Se prorroga el plazo hasta el 31 de diciembre de 2026 para la no aplicación de la obligación de restitución a los contribuyentes del Impto.

III. Modificaciones al IVA

1) Crédito especial en la construcción

2) Habitualidad

3) Devolución de IVA 27 bis.

4) IVA en los servicios digitales

IV. Modificaciones al Código Tributario

V. Otras Modificaciones

1) Defensoría del Contribuyente (DEDECON)

2) Impuesto Sustitutivo al FUT.

3) Regularización de Capital Propio Tributario

4) Contribución de Desarrollo Regional.

5) Patente Municipal en empresas o sociedades de inversión

6) Inmuebles DFL 2

7) Sobretasa de impuesto territorial por contribuyente

8) Otras reformas que contiene el proyecto aprobado

6.7.1 LEY 21.210 SOBRE EL ARTICULO N° 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 21.210 SOBRE INCISO PRIMERO DEL ARTÍCULO N° 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 21.210 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."

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 de la siguiente forma: ***¿Cuál es el impacto de la Ley 21.210 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 21.210 responde íntegramente al mercado para el tratamiento de los gastos medioambientales?***

En esta parte de la tesis se desarrollará la primera 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: ***¿Cuál es el impacto de la Ley 21.210 respecto al nuevo concepto de gasto y la inclusión del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR sobre los gastos medioambientales?***

Tal como lo establece el inciso cuarto del artículo 31 de la Ley 21.210, *“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: “1....13,14”*”, agregando la nueva ley, dos números adicionales (N°13 y N°14) en el inciso cuarto, relacionados a gastos medioambientales y compensaciones, respectivamente.

Estos gastos especiales corresponden a requisitos adicionales a los generales indicados en el inciso primero del artículo N° 31 de la ley. Por lo tanto, para desarrollar la hipótesis es necesario remitirse a los requisitos generales enunciados en el inciso primero del artículo N°31 y con ellos deducir que aquellos gastos que no cumplan los requisitos generales y especiales (inciso cuarto del artículo N°31), estarán sujetos entonces a lo indicado en el N°1 del artículo N° 31 y afectas a la tasa de impuestos indicada en el inciso segundo del artículo 21.

El punto 6.7.2 de esta tesis, denominado Ley 21.210 sobre inciso primero del artículo N° 31 de LIR y desarrollado anteriormente, indica que: *“La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta”*, aquellos que cumplan los siguientes requisitos:

Requisitos

- a) Que no hayan sido rebajados de acuerdo al Art. 30 LIR
- b) Que hayan sido pagados o adeudados
- c) Que sean del ejercicio comercial correspondiente
- d) Que se acrediten o justifique fehacientemente ante el SII
- e) Que pertenezcan al giro, negocio o actividad

Requisitos establecidos antes en la ley anterior, pero agregando a ello aquellos gastos *“que tengan aptitud de generar renta”*.

Para desarrollar este párrafo es necesario conocer el significado de la palabra aptitud y cuando los gastos que posean esta “cualidad” podrían ser deducidos de la renta líquida de las personas referidas en el artículo N°30.

7.1.1 DEFINICION DE APTITUD

7.1.1.2 CAMBIOS AL PROYECTO

Antes de compenetrarnos en la definición de la palabra “aptitud”, debemos conocer la historia de la ley 21.210 y como esta fue cambiando hasta llegar a incorporar este concepto.

Para ello es necesario recordar que el proyecto de ley incluía inicialmente los siguientes conceptos como requisitos generales del inciso primero del artículo N° 31:

- a) Vinculación directa o indirectamente al giro, que incluye Gastos Ordinarios, Extraordinarios, habituales, excepcionales, voluntarios u obligatorios;
- b) Razonables en cuanto a su monto, atendidas las circunstancias del caso;
- c) No hayan sido rebajados en virtud del Art. 30;
- d) Pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente;
- e) Que tenga causa ilícita y no tenga origen en comportamientos dolosos;

El oficio enviado por el ejecutivo al congreso de fecha 3 de julio de 2019 ya incorporaba el concepto de aptitud eliminado las letras a), b) y e) anteriores, empujado principalmente por las discusiones realizadas en el congreso del proyecto de modernización tributaria.

En efecto, las discusiones realizadas iniciadas en la cámara de diputados entre el 20 de agosto de 2019 al 6 de septiembre de 2019 incluyeron representantes de varios sectores y agrupaciones gremiales, podemos destacar la posición de la CPC, quienes indicaban que la ley debe considerar como gasto cualquier desembolso de la empresa que sea necesario para generar renta. Por ejemplo, estudios de impacto ambiental exigidos por el SEIA y gastos incurridos en gestión comunitaria temprana y en cuanto al “Gasto” qué conceptos debería tener la nueva norma de gastos ampliación, señalando: que se vinculen directa o indirectamente al desarrollo del giro; que se incluyan gastos ordinarios, extraordinarios, habituales, excepcionales, voluntarios u obligatorios; que tengan una causa lícita y no tengan su origen en comportamientos dolosos, como los gastos en materia medioambiental. Debe promover la razonabilidad económica y modernización del concepto.

Esta posición fue rebatida por el diputado Schilling quien indico: Sobre los gastos necesarios para producir la renta, consideró impresentable que se incluyan en él, las compensaciones por daño ambiental, aclarando posteriormente el representante de los empresarios que: Respecto a la incorporación de las compensaciones al daño ambiental dentro del concepto de gasto, especificó que lo que buscan sea considerado son los desembolsos que deben hacer durante la tramitación de los proyectos con impacto ambiental, no los costos de las externalidades ambientales.

En línea con lo indicado anteriormente, el representante del consejo minero indico que el tratamiento a los gastos de responsabilidad social empresarial, se valora muy positivamente la afirmación de que es posible considerarlos como aceptados para efectos de la determinación de la base imponible. Sin embargo, en su opinión, la redacción de la norma, al circunscribirse solo a los gastos ambientales, no da cuenta de la diversidad de los gastos relacionados con responsabilidad social empresarial (RSE) que el mensaje busca cubrir. Además, el requisito de inclusión en un instrumento medioambiental y los topes de montos harán inoperante la norma en los casos en que más sentido tiene aplicarla (refiriéndose en ellos al N°13 del inciso cuarto del artículo N°31). De acuerdo a lo anterior, sugirió las siguientes modificaciones: a) Permitir deducir los gastos o desembolsos en que el titular incurra con ocasión de compromisos de RSE voluntarios respecto de un proyecto o actividad, además de los ambientales. A través del Sistema de Evaluación de Impacto Ambiental (SEIA) los impactos ambientales y socioculturales de los proyectos mineros son evaluados, mitigados y compensados, y con ello se evita afectar esta dimensión del bienestar de las comunidades. Además de las obligaciones que surgen del SEIA, 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. Estos gastos en RSE resultan ser tan necesarios como los ambientales para “obtener la licencia social” y con ello poder desarrollar un proyecto de inversión u operar en una localidad. b) No exigir que los gastos o desembolsos en que se incurra con ocasión de compromisos de RSE voluntarios estén incluidos en el estudio (EIA) o en la declaración de impacto ambiental (DIA). Tampoco debiera exigirse su inclusión en una resolución de calificación ambiental (RCA). Varias razones existen para eliminar estas obligaciones y con ello hacer operativa la norma. En primer lugar, las DIA, EIA y RCA son instrumentos de naturaleza medioambiental, mientras la RSE tiene otra esencia. Además, la modificación de cualquier aspecto de una RCA es sumamente rígida, impidiendo la adaptación de los aportes de la empresa a la localidad, en función de nuevas necesidades emergentes. Por otro lado, es inconveniente “teñir” la evaluación ambiental con posibles beneficios para la comunidad en materia de RSE, en un contexto en que el SEIA ya se

encuentra suficientemente estresado y debe evitarse abultarlo con aspectos de otra naturaleza que lo complejizan y dilatan. Finalmente, los tiempos y las oportunidades para dialogar y acordar entre la empresa y la comunidad los gastos de RSE, no son los mismos en que se elaboran los DIA, EIA y RCA. c) No considerar como tope de gastos de RSE 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”. Esta restricción hace inoperante la norma cuando una empresa está en situación de pérdida tributaria o de capital propio tributario negativo. Esto suele ocurrir al comienzo de la actividad de las empresas que están desarrollando proyectos de inversión, justo cuando es más necesario este tipo de gastos de RSE. Una forma de solucionar este problema, entre muchas otras, sería simplemente reemplazar la palabra “menor” por “mayor”. Destacó que con estas sugerencias en caso alguno están planteando que los gastos de RSE no deban someterse a formalidades y requisitos estrictos, en particular los señalados en el proyecto de ley. De hecho, concluyó: estimamos que éstos son indispensables.

En la misma discusión el diputado Von Mühlenbrock consideró que la responsabilidad social de la empresa es un tema central, respecto del cual Chile está al debe. Citó al profesor de Harvard, Michael Porter, quien comenzó a hablar del valor compartido, un paso que va mucho más allá de lo ambiental, y que importa la inclusión de todos los grupos sociales locales. El diputado Melero estuvo de acuerdo con la propuesta de incluir los compromisos de responsabilidad social empresarial voluntarios respecto de un proyecto o actividad, además de los ambientales. Estos desembolsos no pueden tener por objeto silenciar a las comunidades frente al desarrollo de un proyecto. El diputado Ortiz reconoció la complejidad de las materias medioambientales. Lo anterior se ve reflejado en el tiempo que toman ciertos proyectos que significarán importantes desarrollos regionales. El representante del consejo minero recaló la importancia de distinguir las compensaciones ambientales económicas, de aquellas en las que se incurre para conseguir permisos ambientales.

Por otra parte el representante de la Asociación de Fiscalizadores del SII (AFIICH), reseñó los requisitos generales para deducir gastos necesarios para producir la renta, cuales son: relación directa con el giro, que efectivamente se haya incurrido en él, que sea necesario para producir la renta y que se lo acredite. En el proyecto se agregan dos conceptos al gasto: indirecto y voluntario. No se presenta el efecto en la recaudación de esta modificación. Continuo su exposición, respecto a la RES, consideró que es un tema tratado internacionalmente. Estimó razonable que se incorporen con las limitaciones que se establecen, pues las empresas deben incurrir en ellos si quieren desarrollar sus actividades.

“La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos que cumplan las siguientes condiciones: (a) que se encuentren vinculados directa o indirectamente al desarrollo del giro, entendiéndose 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; (b) que sean razonables en cuanto a su monto, atendidas las circunstancias particulares del caso; (c) que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30; (d) que se encuentren pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente; (e) que tengan una causa lícita y no tengan su origen en comportamientos dolosos; y (f) que se acrediten o justifiquen 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.”.

Finalmente, en la parte final de la discusión sobre los artículos en comento, los diputados coincidieron en que a esa fecha, no existe una definición de gasto necesario, lo que hay son requisitos. En ello, la norma constituye una innovación y soluciona problemas. A su vez, al señalar el concepto “aptitud para generar renta”, también la norma le pareció positiva. Por otra parte, la ley actual no exige que el gasto produzca renta en el año en que se genera, pero se requiere a nivel administrativo. La norma permitiría justificar legalmente que un gasto de un año no tenga que estar necesariamente asociado a una rentabilidad del mismo año. Por lo que independiente de lo definido en el trámite posterior que fue la comisión de hacienda del Senado, la Ley prácticamente se definió tal cual fue sancionada en la cámara de diputados.

En cuanto al Senado, las discusiones en la comisión se realizaron a partir del 17 de diciembre de 2019. Las discusiones y presentaciones fueron similares a las realizadas en la cámara de diputados. Destacando las posiciones del Senador García sobre el objetivo que tiene la figura de los gastos rechazados: que gastos propios de los socios no sean asumidos por la empresa. Tal como, por otra parte, no parece razonable que gastos que son propios de la empresa sean finalmente rechazados. Solicitó conocer algún ejemplo sobre el particular. En cuya exposición presentada se precisó que es perfectamente posible que ciertos gastos no sean aceptados en la determinación de una renta; pero distinto es que tengan una tributación superior a la que tendrían los socios por sus retiros. Si así ocurriese, se estaría más bien en presencia de una sanción, o de lo que se conoce como un impuesto multa. Así, por ejemplo, si una empresa incurre en una serie de gastos en favor de la comunidad con ocasión de un proyecto ambiental, cabría esperar que fueran rechazados por carecer del carácter de ineludibles, y quedar por tanto afectos al impuesto

de 40%. El proyecto de ley en estudio reiteró, mantiene la idea general de que un gasto es necesario si tiene aptitud de generar renta. Aptitud que, por cierto, no tienen los gastos en favor de la comunidad en temas ambientales, las donaciones o las indemnizaciones voluntarias a los trabajadores. Al efecto, la iniciativa genera un catálogo de situaciones como las señaladas, a las cuales parece exagerado aplicar el tratamiento de los gastos rechazados, y las va liberando una a una. El problema, advirtió, es que nuevas situaciones similares que puedan aparecer en el futuro, pero distintas de las que ahora se busca validar, van a quedar sujetas a la más arriba señalada idea general, y por tanto sujetas al tratamiento de gastos rechazados.

Otra exposición destacable fue la del ex director de Impuestos Internos señor Etcheverry, quien calificó de adecuado el contenido del proyecto de ley en esta materia. En la actualidad, explicó, las empresas realizan diversos gastos que, siendo necesarios para producir la renta, son, no obstante, rechazados por el SII, lo que después es confirmado por los tribunales de justicia. Es el caso, por ejemplo, de empresas que dan crédito a clientes que después no pagan, pero no están habilitadas para castigar esas deudas porque el Servicio no las considera gasto necesario, y se ven en la obligación de iniciar sendos juicios. O, agregó, la contradicción que se da en materia laboral, donde por una parte se aceptan como gasto necesario las indemnizaciones por despido de trabajadores; pero, por otra, no se aceptan los pagos fundados en acuerdos de las partes en virtud de los cuales el empleador paga solo el monto de la mitad de esa indemnización. - Las normas se adecúan a los tiempos, aceptando como gasto operaciones o negocios destinados, por ejemplo, a distribuir los costes o riesgos asociados a las actividades económicas (por ejemplo, casos fortuitos o de fuerza mayor), responder a exigencias legales, administrativas o impuestas por la sociedad, más estrictas (por ejemplo, protección de consumidores y medio ambiente).

Las últimas aprensiones sobre el proyecto de Ley, fueron sobre el gasto es deducible de la renta líquida imponible cuando está vinculado al negocio o giro de la empresa. - Desde la perspectiva fiscal es peor que se deduzca como gasto una suma mayor, que es lo que podría ocurrir si se espera la resolución del asunto por sentencia judicial. Ante ello, el Senador Lagos consultó por la situación de una demanda por colusión y la posibilidad de llegar a un acuerdo extrajudicial que permitiera imputar como gasto el pago efectuado y se aclaró que respecto de los gastos especiales que son deducibles de la renta líquida imponible se prescribe expresamente en el proyecto, en las modificaciones que se incorporan al artículo 31, que el desembolso debe estar vinculado al negocio o giro de la empresa, requisito sin el cual el gasto no es aceptado tributariamente. El Senador Pizarro expresó que es muy importante avanzar en que se aclare que sólo se puede imputar a gasto lo que dice relación con el giro de la empresa y ayuda a generar la renta, porque la gente tiene la percepción de que se trata de reducir las utilidades por la vía de

hacer imputaciones a gasto y que se producen situaciones de abuso en las cuales una probable indemnización no podría ser considerada como gasto.

En resumen, existió una corriente importante para la apertura del concepto de gastos liderada principalmente por el empresariado y otra postura de la línea académica y fiscalizadora del SII, contraria a flexibilizar al extremo el concepto de gastos.

7.1.1.2 NUEVO CONCEPTO

Ciertamente, La LIR no define de manera expresa el concepto de “Aptitud” del gasto, por lo tanto, mientras esperamos algún oficio o circular del SII tendientes a aclarar y definir el concepto, no remitiremos a lo indicado por la Real Academia de la Lengua Española (RAE), quien define como “Aptitud” (proveniente del latín: aptitúdo):

1. f. Capacidad para operar competentemente en una determinada actividad.
2. f. Cualidad que hace que un objeto sea apto, adecuado o acomodado para cierto fin.
3. f. Capacidad y disposición para el buen desempeño o ejercicio de un negocio, de una industria, de un arte, etc. U. t. en pl. con el mismo significado que en sing.
4. f. Suficiencia o idoneidad para obtener y ejercer un empleo o cargo.

Por lo tanto, cuando en el inciso primero del artículo N° 31 de la LIR define aquellos “gastos que tengan la aptitud de generar renta”, se entiende como tal aquellos gastos adecuados para cierto fin; gastos que tengan la capacidad de operar competentemente en una determinada actividad, entendiéndose aquella actividad que genere renta, aquellos gastos que tengan disposición para el buen desempeño o ejercicio de un negocio o de una industria, y por último, aquellos gastos suficientes o que gocen de idoneidad para ser obtenido y ejercido.

7.1.2 PROBLEMÁTICA DEL GASTO

Sin perjuicio de lo definido por la RAE, la jurisprudencia en materia de gastos medioambientales nos muestra una interpretación relevante del gasto que puede ser deducido de

la base imponible, que a la luz de esta nueva definición podría resultar al menos discutible frente a fallos emitidos por la autoridad competente sobre el concepto de gastos.

Al respecto queremos hacer mención a los oficios N° 1.373, de 2009 y al oficio N° 888, del 26 de abril de 2017.

El primero de ellos, oficio N° 1.373 del año 2009, que solicita un pronunciamiento sobre el Tratamiento tributario frente a las leyes sobre Impuesto a la Renta e Impuesto a las Ventas y Servicios de los desembolsos efectuados por una sociedad, originados en labores de extracción y saneamiento en terrenos donde funcionaban sus instalaciones.

la consulta trata de una empresa que cuya principal actividad consiste en la comercialización y distribución de productos derivados del petróleo, especialmente gasolinas, petróleo y lubricantes para uso automotriz e industrial, luego de más de 70 años de operaciones industriales y comerciales en el sector los cambios a los instrumentos de planificación urbana aplicables y las solicitudes expresas de las autoridades, obligaron a hacer abandono del terreno y a desmantelar las instalaciones ahí construidas para la realización de las actividades industriales y comerciales propias de su representada hasta cumplir con los niveles de concentración aceptables de hidrocarburos y otros compuestos, para el uso futuro del terreno.

El Proyecto plantea una serie de actividades y trabajos tendientes a obtener niveles de concentración de hidrocarburos y otros compuestos en el suelo y aguas subterráneas, que no revistan riesgo para la salud humana, las que se dividen en fases. Además, los gastos que debe incurrir la empresa para el saneamiento y recuperación de los terrenos son gastos que han sido formalmente impuestos por la autoridad ambiental como requisito indispensable e ineludible para la ejecución del Proyecto y el otorgamiento de la Autorización Ambiental.

En este sentido, el SII hizo determino que la deducción de los gastos procede bajo el cumplimiento de los siguientes varios copulativos que el mismo inciso primero del artículo N°31 menciona actualmente destacando que el gasto necesario para producir la renta se entiende por aquellos desembolsos de carácter inevitable u obligatorio en relación con el giro del negocio, **sin considerar solamente la naturaleza del gasto, sino que, además, su monto, es decir, hasta qué cantidad el gasto es necesario para producir la renta.** Asimismo, deben reunir la doble condición de ser comunes, habituales y regulares, por una parte, y por otra, inevitables, obligatorios, imprescindibles o indispensables para producir la renta.

En efecto, tal determinación del SII, hoy frente al nuevo concepto de aptitud para generar renta se vincula sustancialmente en aquella parte donde el SII responde al oficio y que destacamos subrayándola en el párrafo anterior.

El segundo de los oficios, el N° 888, del 26 de abril de 2017. cual consulta sobre la aceptación como gasto necesario para producir la renta, de determinados desembolsos vinculados a un proyecto que requiere ser sometido al sistema de evaluación de impacto ambiental; y asimismo sobre el uso como crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado soportado en adquisiciones relacionadas con dichos desembolsos. En donde nos referiremos al gasto necesario para producir la renta.

Un resumen de la consulta esta relacionada a los siguientes antecedentes, la cual se encuentra evaluando la posibilidad de desarrollar un proyecto de generación de energía en la zona sur de nuestro país a partir del vapor producido por una caldera alimentada principalmente con biomasa agrícola. Por tratarse de un proyecto incluido en el listado del artículo 10 de la Ley N° 19.300 susceptible de causar impacto ambiental, el proyecto ingresó al Sistema de Evaluación de Impacto Ambiental (en adelante "SEIA").

Indica que el proyecto energético requeriría de terrenos rurales extensos ubicados en zonas forestales o silvícolas, conllevando su implementación, la mayoría de las veces, la intervención de hábitats de gran valor ecológico los cuales se encontrarían aledaños a lugares donde habitan comunidades indígenas y por lo tanto estarán sujetas a la normativa medio ambiental que obliga a la Sociedad a suscribir una serie de Convenios de Colaboración y Contratos de Mitigación con las comunidades indígenas que se verían afectadas por el proyecto, asumiendo las siguientes obligaciones:

- a) Apoyar técnica y económicamente a las comunidades indígenas, en proyectos destinados a satisfacer sus necesidades básicas, tales como la implementación, habilitación y reparación proyectos de saneamiento, agua potable y energía.
- b) Invertir, mediante su adquisición, en bienes muebles o inmuebles que requieran las comunidades.
- c) Otorgar apoyo profesional y técnico, junto con maquinaria y abastecimiento de materiales, para el desarrollo de proyectos de infraestructura, regadío, reforestación y regeneración de terrenos erosionados.
- d) Aportar fondos para actividades sociales y culturales, que promuevan y desarrollen la cultura indígena por medio de talleres, cursos y otras actividades.
- e) Habilitación y entrega en comodato de recintos, en favor de las comunidades, para la venta de productos agrícolas y artesanales típicos de la zona.

f) Entregar a las comunidades indígenas una "cantidad y/o monto" que fluctuará, de acuerdo a parámetros objetivos, entre el 3% y 5% de las ganancias que genere el proyecto, destinada a un fondo de desarrollo comunitario.

g) Cualquier otro desembolso de dinero o bienes que tenga por objeto mitigar, compensar y reparar el impacto ambiental del proyecto.

Cabe destacar que los desembolsos en que incurriría la Sociedad, en cumplimiento de los Contratos que suscriba con las comunidades indígenas, son obligatorios e inevitables atendido que la normativa medio ambiental exige medidas de mitigación, compensación y reparación de impacto ambiental. De lo contrario el proyecto no se podría llevar a cabo. En otras palabras, estos gastos han sido formalmente impuestos por la legislación ambiental, como un requisito indispensable e ineludible para la ejecución del proyecto.

De acuerdo a la respuesta del SII a este oficio destacamos para el análisis lo concerniente a la necesidad del gasto, donde el SII ha señalado reiteradamente que dicha exigencia dice relación con aquellos desembolsos de carácter inevitable u obligatorio en relación con el giro del negocio, considerando tanto la naturaleza, como el monto del gasto, es decir, hasta qué cantidad el gasto ha sido necesario para producir la renta afecta a IDPC. Dichos desembolsos deben reunir la doble condición de ser comunes, habituales y regulares, por una parte; y por otra, inevitables, obligatorios, imprescindibles o indispensables para producir la renta afecta a IDPC.

A continuación, el SII indica que: no es suficiente que un gasto revista el carácter de obligatorio para el contribuyente, para que éste sea deducible en la determinación de la renta líquida imponible afecta a IDPC. Además, el gasto en cuestión requiere que sea imprescindible o indispensable considerando el giro del negocio o empresa, para generar la renta afecta a IDPC. La necesidad de un gasto implica determinar, en cada caso concreto y considerando las circunstancias particulares de la actividad desarrollada por el contribuyente, si el desembolso incurrido contribuye a la producción de la renta afecta a IDPC.

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

Por su parte, el SII hace una distinción de acuerdo a la temporalidad del gastos y la respectiva LIR que le fue aplicada. En primer término, los desembolsos indicados, efectuados entre el 1° de enero del 2014 y el 31 de diciembre del 2016, no cumplen con las exigencias para ser deducibles como gasto necesario en la determinación de la renta líquida imponible afecta a IDPC. Sin embargo, si cumplen con los requisitos indicados en el N° 13 del inciso cuarto del artículo N° 31 no quedando afectos a la tributación del artículo 21, de la LIR.

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

De acuerdo a los antecedentes expuestos el SII concluye lo siguiente:

1.- Los desembolsos destinados a las medidas indicadas en su presentación, que obedezcan a condiciones o exigencias para la ejecución del proyecto o actividad o a medidas de mitigación, compensación y reparación incluidas en la RCA, son obligatorios e inevitables para la generación de la renta afecta a IDPC por el proyecto o actividad aprobado.

Los desembolsos que obedezcan a medidas no comprendidos en la RCA, efectuados entre el 1° de enero del 2014 y el 31 de diciembre del 2016, no cumplen con las exigencias para ser deducibles como gasto necesario en la determinación de la renta líquida imponible afecta a IDPC. Sin perjuicio de ello, si cumplen con los requisitos del literal v) del inciso segundo del artículo 21 de la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre del 2016, no quedan afectos a la tributación dispuesta en el artículo 21 de la LIR.

Aquellos desembolsos pagados o adeudados a partir del 1° de enero del 2017, destinados a las medidas detalladas en las letras a), b), c), y e) del N° 2 de los antecedentes de esta presentación, son obligatorios e inevitables para la generación de la renta afecta a IDPC por el proyecto o actividad aprobado, siempre y cuando dichas medidas y compromisos hayan sido adoptados como consecuencia del proceso de consulta de buena fe realizado conforme al Decreto Supremo N° 66, del 2013, del Ministerio de Desarrollo Social y estén debidamente plasmadas en el expediente de la consulta; o bien hayan sido adoptadas en las reuniones con los grupos humanos pertenecientes a pueblos indígenas celebradas conforme al artículo 86 del Reglamento del SEIA, plasmadas en

las actas de las reuniones; y adicionalmente reúnan las demás condiciones que se desprenden del propio artículo 31 de la LIR, especialmente la razonabilidad en cuanto a su monto.

No obstante, lo anterior, el aporte o entrega gratuita e irrevocable de sumas de dinero a terceros, indicados en las letras d) y f) del N° 2 de los antecedentes de esta presentación, al constituir donación reviste la calidad de gasto rechazado afecto a la tributación del artículo 21 de la LIR.

Finalmente, no es posible pronunciarse respecto de los desembolsos señalados en la letra g) cuyas características o naturaleza no se indican en la presentación.

En efecto, en el caso de este oficio, hoy frente al nuevo concepto de aptitud para generar renta sobre aquellos desembolsos rechazados por el SII sobre los fondos para actividades sociales y culturales, que promuevan y desarrollen la cultura indígena por medio de talleres, cursos y otras actividades y; sobre la entrega a las comunidades indígenas una "cantidad y/o monto" que fluctuará, de acuerdo a parámetros objetivos, entre el 3% y 5% de las ganancias que genere el proyecto, destinada a un fondo de desarrollo comunitario, podrían eventualmente ser aceptados ya que la definición de la aptitud de los fondos de desarrollo indígena como talleres y cursos y otras activas así como la entrega de dinero para desarrollo comunitario son gastos que tienen la capacidad de operar competentemente en una determinada actividad, entendiéndose aquella actividad que genere renta, aquellos gastos que tengan disposición para el buen desempeño o ejercicio de un negocio o de una industria, y por último, aquellos gastos suficientes o que gocen de idoneidad para ser obtenido y ejercido.

7.1.2 GASTOS DEL DEL ARTICULO 21

Uno de los temas pendientes de la Ley 21.210 fue la problemática del tratamiento de los gastos indicados en el inciso segundo del artículo N°21. Este artículo indica "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 establecido en el número 2, del artículo 38 bis 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;
- (iv) las partidas a que se refiere el número 12° del artículo 31 y las patentes mineras, en ambos casos en la parte que no puedan ser deducidas como gasto, y
- (v) los gastos efectuados por Corporaciones y Fundaciones chilenas, salvo que se aplique, según su naturaleza, los supuestos del numeral iii) del inciso tercero.

Principalmente, la Ley considera estas excepciones como gastos específicos que ya están descritos en el inciso cuarto del artículo N°31. Por lo tanto, se desvirtúa el objetivo de cada artículo específico y general ya que la Ley considera aquellos gastos generales en el inciso primero del artículo N° 31 y específicos en el inciso cuarto del mismo artículo, enumerados del N°1 al N°14 y además considera estas excepciones en el inciso segundo del artículo N° 21, que se detallaron anteriormente.

8. CONCLUSION

Es importante destacar el gran avance producido por la inclusión del N°13 en el inciso cuarto del artículo 31, mas aun considerar aquellos gastos que no pudieran estar incluidos en una Resolución de Calificación Ambiental y además en el mismo numeral, agregar los topes como monto mayor comparativamente entre la RLI, CPT y el monto de la inversión, haciendo de este artículo, aplicable íntegramente a las necesidades de las empresas.

Por otra parte, es importante destacar el concepto de Aptitud del gasto para generar renta. En términos de gastos medioambientales, nos parece indiscutible que el gasto medioambiental propio de la empresa esta correlacionado directamente al ingreso de la misma, puesto que no ejecutar el gasto podría mermar directamente la operación de la empresa y por ende sus ingresos y capacidad de generar renta. Por lo tanto, resulta indispensable que el SII se pronuncie sobre el alcance del concepto.

Por último, nos parece que la Ley no cubrió de manera efectiva la disyuntiva sobre el tratamiento de los gastos generales y específicos detallados tanto en el artículo N° 31 como en el inciso segundo del artículo N° 21.

9. 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