

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 31 INCISO CUARTO N° 13 – LEY
SOBRE IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS, ART. 23 N° 2
(ORD. N° 1112 DE 29.03.2022).**

Deducción de gastos relacionados con compromisos medioambientales.

De acuerdo con su presentación, y luego de exponer sobre el párrafo segundo del N° 13 del inciso cuarto del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), la historia de su establecimiento en la Ley N° 21.210 y la Circular N° 53 de 2020, formula una serie de consultas, las cuales serán absueltas más adelante, en su mismo orden de presentación.

El N° 13 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR permite deducir los gastos y desembolsos en que el contribuyente incurra, obligatoria¹ o voluntariamente², conforme a la legislación medioambiental, de acuerdo a las exigencias que los párrafos primero y segundo de dicha norma respectivamente prescriben, y cumpliendo los requisitos generales del inciso primero del mencionado artículo 31 de la LIR³.

En lo que interesa, el párrafo segundo distingue dos hipótesis en que pueden deducirse los gastos y desembolsos:

- a) Aquellos incurridos 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 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 naturaleza⁴.

En ambos casos, la deducción tendrá como límite el monto máximo entre el 2% de la renta líquida imponible del ejercicio respectivo, el 1,6 por mil del capital propio tributario⁵ y el 5% de la inversión total anual que efectúe en el proyecto sujeto a exigencias, medidas o condiciones medioambientales. El exceso será considerado gasto no aceptado, debiendo incorporarse en la renta líquida imponible⁶ o gravarse conforme al artículo 21 de la LIR, según las circunstancias del caso⁷.

Adicionalmente, en ambos casos los gastos y desembolsos no podrán ser en beneficio, directo o indirecto, del contribuyente, de su grupo empresarial⁸ o de sus relacionados⁹.

Como ha instruido este Servicio¹⁰, las exigencias de la letra b) del párrafo segundo del N° 13 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR sobre el destino y forma de materializar los gastos o desembolsos que se pretenden deducir implican que estos deben corresponder a aportes que agreguen valor a la comunidad, el cual debe ser conmensurable y concreto, pudiendo ser constatado por los órganos competentes o por la comunidad misma.

Precisado lo anterior, y respecto de lo consultado, se informa que:

- 1) La letra b) del párrafo segundo del N° 13 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR no distingue ni excluye la posibilidad de efectuar el aporte en especies muebles¹¹ y sólo exige que los gastos o

¹ Párrafo primero del apartado 3.15.1 de la Circular N° 53 de 2020.

² Párrafo segundo del apartado 3.15.1 de la Circular N° 53 de 2020.

³ Con excepción de la necesidad, conforme al apartado 3.15.4 de la Circular N° 53 de 2020.

⁴ Un análisis de los requisitos específicos puede encontrarse en las instrucciones contenidas en los párrafos cuarto y sexto del apartado 3.15.1 del Título II de la Circular N° 53 de 2020 y en el Oficio N° 906 de 2020.

⁵ Determinado en los términos del artículo 41 de la LIR, al término del ejercicio.

⁶ Conforme a la letra g) del N° 1 del artículo 33 de la LIR.

⁷ Ver instrucciones en el apartado 3.15.3, en relación al apartado 5, ambos de la Circular N° 53 de 2020.

⁸ En los términos del artículo 96 de la Ley N° 18.045, sobre Mercado de Valores, conforme al N° 14 del artículo 8° del Código Tributario.

⁹ En los términos del N° 17 del artículo 8° del Código Tributario.

¹⁰ Párrafo séptimo del apartado 3.15.1 del Título II de la Circular N° 53 de 2020.

¹¹ De acuerdo a la presentación, camiones (de bomberos o de limpieza u otros de similar naturaleza como camiones cisterna), bienes de propia producción como maderas, tableros, molduras, o bien especies adquiridas de terceros, a fin de destinarlos a la construcción de obras o infraestructuras de uso comunitario.

desembolsos sean en favor de la comunidad y supongan un beneficio permanente, circunstancias que deberán acreditarse caso a caso en las respectivas instancias de fiscalización.

De esta manera, cumpliendo los requisitos señalados y los generales del inciso primero del artículo 31¹², podrán deducirse los gastos o desembolsos consistentes en el aporte de especies muebles.

- 2) Si bien la norma permite la deducción de los gastos o desembolsos efectuados en favor de la comunidad cuando supongan un “beneficio permanente”, puede estimarse que también cumplen dicha exigencia los gastos que se encuentren estrechamente asociados a la materialización del beneficio (y cumplan los demás requisitos legales).
- 3) Sobre la posibilidad de deducir como gasto o desembolsos los aportes consistentes en bienes inmuebles, estese a lo señalado en el N° 1).
- 4) Considerando la exigencia que el beneficio sea “permanente” y los ejemplos que la misma norma establece, no es posible deducir como gasto la prestación de servicios en favor de la comunidad.

Por otra parte, la prestación de servicios no constituye un gasto o desembolso para el contribuyente, de manera que no cumple con los requisitos de la norma en comento.

- 5) De acuerdo a lo dispuesto en el N° 2 del artículo 23 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), no procede el derecho al crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes o la utilización de servicios que se afecten a hechos no gravados por o a operaciones exentas o que no guarden relación directa con la actividad del vendedor, relación que implica cierta causalidad entre las adquisiciones o utilización de servicios y el giro del contribuyente por lo que, determinar la procedencia como crédito fiscal del impuesto soportado en un determinado gasto, es una situación que se debe analizar caso a caso.
- 6) Los gastos o desembolsos periódicos, destinados a la mantención de construcciones o infraestructuras, tales como caminos, sedes sociales, plazas o centros comunitarios, pueden rebajarse en el marco de la norma que se examina, en tanto dichas mantenciones califiquen bajo el concepto de “mejora”.
- 7) No es posible esbozar ex ante y sin antecedentes qué casos pueden subsumirse bajo la letra a) del párrafo segundo del N° 13 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR, cuestión de hecho que debe analizarse caso a caso en las respectivas instancias de fiscalización. Adicionalmente, no es competencia de este Servicio definir aspectos de protección medioambiental.

En cualquier caso, debe tratarse de gastos o desembolsos incurridos “con ocasión” de compromisos ambientales que, como precisa¹³ la Circular N° 53 de 2020, deben estar incluidos en la evaluación que realiza la autoridad competente para el respectivo proyecto o actividad, y no solo un acuerdo suscrito con el órgano de la administración del Estado que el contribuyente determine.

- 8) Atendido que la letra b) del párrafo segundo del N° 13 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR no ha definido el concepto de “comunidad”, puede recurrirse en primer lugar al Diccionario de la Real Academia Española que, en sus dos primeras acepciones, la define como “cualidad de común” (“que se extiende o pertenece a varios”), así como al “conjunto de las personas de un pueblo, región o nación”.

Por su parte, el inciso tercero del artículo 1° de la Constitución Política de la República establece que el Estado está al servicio de la persona humana y su finalidad es promover el bien común, para lo cual debe contribuir a crear las condiciones sociales que permitan a todos y a cada uno de los integrantes de la “comunidad nacional” su mayor realización espiritual y material posible, con pleno respeto a los derechos y garantías que esta Constitución establece.

Asimismo, es necesario considerar que, de acuerdo al contexto de la norma, el beneficio de carácter permanente considera como ejemplos los gastos asociados a la construcción de obras o

¹² Con excepción de la necesidad, como se indicó previamente.

¹³ Ver apartado 3.15.1.

infraestructuras de uso comunitario, su equipamiento o mejora, así como el financiamiento de proyectos educativos o culturales específicos y otros aportes de similar naturaleza.

Luego, el alcance territorial de la comunidad (comuna, región, país) dependerá de la naturaleza del aporte. En los casos de aportes que consistan en la construcción de obras o infraestructuras de uso comunitario, su equipamiento o mejora, evidentemente el alcance territorial de la comunidad se acota a la comuna o grupo de comunas próximas a la obra o infraestructura (como la construcción de un hospital o un cuartel de bomberos).

En cambio, tratándose del financiamiento de proyectos educativos o culturales específicos, el alcance territorial de la comunidad beneficiada puede ser más amplio que una comuna o grupo de comunas, dependiendo del proyecto. Lo relevante en estos casos es que el proyecto educativo o cultural sea “específico”.

- 9) Sobre la posibilidad que una municipalidad se considere “representante de la comunidad” beneficiaria de los gastos y desembolsos a que se refiere el N° 13 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR, sin que medie un representante de la comunidad beneficiada, cabe señalar que la norma no exige ni excluye dicha posibilidad. Luego, al menos para fines tributarios, nada impide que la municipalidad actúe como representante de la comunidad a efectos de recibir los aportes, cumpliendo las demás exigencias establecidas en cada caso por el propio N° 13.

Se hace presente en esta materia, sin perjuicio de que no se trata de materias tributarias, pero relacionadas con el asunto a que se refiere este Oficio, el Dictamen N° 40340 de 2020, de la Contraloría General de la República, que desestima la solicitud de reconsideración del dictamen N° 7.213 de 2020, y se complementa en el último aspecto abordado¹⁴.

- 10) Como establece expresamente el párrafo segundo del N° 13 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR y el apartado 3.15.3 de la Circular N° 53 de 2020, el monto límite¹⁵ del gasto o desembolso que se puede deducir en la determinación de la renta líquida imponible procede tanto para el caso de la letra a) como para el de la letra b).

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1112 del 29-03-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Directos

¹⁴ Para estos efectos, y a pesar de no ser materia de competencia de este Servicio, se hace presente lo indicado por la Contraloría General de la República, en el Dictamen N° 40340 de 2020, en el sentido que si bien “resulta razonable que exista un marco que permita ordenar y regular los aportes de empresas a comunidades –como sucede en los países de origen de varias de las compañías mineras que operan en Chile–, el actual ordenamiento jurídico no contempla normas que garanticen que esos desembolsos efectuados a municipalidades o gobiernos regionales no afecten la imparcialidad de sus integrantes en relación con las funciones que les asisten en el procedimiento de evaluación de impacto ambiental.

Ello, sin perjuicio de que la materia pueda ser regulada a través del ejercicio de la potestad reglamentaria del Presidente de la República.

Con todo, lo anteriormente expuesto no impide la realización de aportes a municipalidades o gobiernos regionales cuando ello sea parte de los compromisos ambientales establecidos como medidas de mitigación, compensación o reparación en resoluciones de calificación de impacto ambiental, los que, en ningún caso, pueden efectuarse antes de que el procedimiento de evaluación esté concluido.

Del mismo modo, (...) esos compromisos ambientales no pueden efectuarse mediante el traspaso de una suma de dinero a los órganos en cuestión, sino que solo pueden materializarse con la realización de proyectos en beneficio de la comunidad, aspectos que deberán ser verificados durante la calificación ambiental del proyecto o actividad, fijándose en la resolución de término de dicho procedimiento las condiciones del aporte.

En consecuencia, en el actual marco normativo no resulta procedente variar el criterio uniforme sustentado por esta Entidad de Control, en tanto no se efectúe una regulación de la materia por la vía legal o reglamentaria, sin perjuicio de los compromisos ambientales incluidos en las resoluciones de calificación de impacto ambiental, en los términos precedentemente expuestos.”.

¹⁵ Correspondiente a la suma mayor entre el 2% de la renta líquida imponible del ejercicio respectivo, el 1,6 por mil del capital propio tributario del ejercicio y el 5% de la inversión total anual que se efectúe en la ejecución del proyecto empresarial sujeto a exigencias, medidas o condiciones medioambientales.