

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 20, N°5, ART. 31, N°11, ART. 59, N° 2 - OFICIO N° 2073, DE 2012. (Ord. N° 2287, de 31-10-2018)

TRIBUTACIÓN SOBRE DESEMBOLSOS RELACIONADOS CON EL CONTROL DE IMPACTO AMBIENTAL.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente, mediante la cual redirige la consulta que le efectuara TTTTT, sobre la tributación que afecta a determinados desembolsos relacionados con servicios, asesorías y estudios dirigidos al control del impacto ambiental de su actividad.

I.- ANTECEDENTES:

Señala que el Banco en los últimos años, ha implementado iniciativas focalizadas a mejorar su eficiencia energética y gestionar el consumo responsable de papel, con el objeto de propender a eliminar o compensar sus emisiones de Gases de Efecto Invernadero (en adelante, indistintamente, "GEI").

En esa línea, este contribuyente ha encargado a la empresa especializada XXXXXX, un estudio de su actual situación en este aspecto, el cual medirá la huella de carbono que genera y, a su vez, entregará un portafolio de proyectos con propuestas para la reducción de emisiones de CO₂ al ambiente, que permitan en un futuro cercano la certificación y emisión de bonos de carbono que cumplan los estándares internacionalmente aceptados, o bien, la adquisición de los mismos por parte del Banco. Adicionalmente, la empresa prestadora de los servicios tramitará la asignación de un número identificador (ID) único, que permite demostrar la trazabilidad completa del proceso a los interesados (accionistas), para que el Banco en un futuro pueda comunicar tanto a ellos como a los clientes acerca de los atributos de sustentabilidad que ha alcanzado.

Al respecto, le surge al contribuyente la necesidad de tener claridad sobre el tratamiento tributario que debe dársele a los gastos asociados al pago de la asesoría que le será prestada, así como a los bonos de carbono mismos, ya sea que se lleguen a emitir por parte del Banco con ocasión de las reducciones de sus emisiones de GEI, o bien mitigue la huella de carbono se efectúe mediante su adquisición a terceros.

Los servicios contratados, son los siguientes:

1. Medición de la Huella de Carbono. XXXXXX verificará las emisiones de los GEI generadas por la operación de las oficinas comerciales de TTTTT en el año comercial precedente. Los resultados del estudio se materializarán en un informe escrito, que se

respaldará con archivos, planillas de cálculos y presentaciones. Para desarrollar este proceso la entidad que presta el servicio podrá contratar a un tercero. Señala que, a su juicio, por tratarse de un servicio de asesoría, este no se encontraría gravado con IVA.

2. Verificación Independiente de Tercera Parte. La compañía especializada a la cual se ha encargado el estudio, subcontratará a una empresa auditora independiente, la que realizará un proceso de auditoría de la medición de la huella de carbono entregada en el punto precedente y concluirá con la emisión de una carta de verificación para uso público. Señala que, al igual que el caso precedente, por tratarse de un servicio de asesoría, este no se encontraría gravado con IVA.

3. Compensación de Emisiones. La empresa especializada pondrá a disposición del Banco un amplio portafolio de proyectos de reducción de emisiones de CO₂, que incluye el intercambio de bonos de carbono bajo estándares internacionalmente aceptados, los cuales tienen variados precios y origen. Señala que en caso de adquirir estos bonos de carbono de un residente o domiciliado en Chile, dicha adquisición no se encontraría gravada con IVA por tratarse de bienes que carecen de corporalidad. Agrega que, si los bonos de carbono son adquiridos en el mercado extranjero a vendedores sin domicilio ni residencia en Chile y dada su característica de bien incorporeal, la ganancia de capital no se encontraría gravada con Impuesto Adicional por tratarse de una renta de fuente extranjera obtenida por un no residente en Chile, por lo que no se debiesen realizar retenciones a las remesas que se efectúen por ese concepto.

4. Certificación CO₂ Neutral. Este servicio consiste en la asignación de un ID único que permite demostrar la trazabilidad completa del proceso, el retiro de los registros internacionales de los bonos utilizados y la licencia de uso de un logo único para el Banco. Señala que dicha certificación sí se encontraría afecta a IVA por cuanto se trataría de un servicio comprendido en el artículo 20 N°4 de la LIR.

En relación a los desembolsos que realizará TTTTTT a la empresa especializada, señala que corresponderían a gastos deducibles por tratarse de gastos comprendidos en el artículo 31, N° 11 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) o, en su defecto, que serían igualmente deducibles por cumplir los requisitos generales de todo gasto señalados en el inciso primero, del artículo 31 antedicho, por enmarcarse dentro de lo que se denomina responsabilidad social empresarial.

Acompaña a su presentación, la consulta efectuada por TTTTTT, y el contrato referido.

II. ANÁLISIS:

1.- A partir de la descripción de los servicios contratados por TTTTTT a la empresa XXXXXX, y del contrato celebrado entre ambas partes, es posible señalar que los servicios descritos como “Medición de la Huella de Carbono” y “Verificación Independiente de Tercera Parte”, no se encuentran gravados con IVA de acuerdo al artículo 2 N° 2 del DL N° 825 de 1974. En efecto, la primera prestación consiste en un estudio y verificación de emisiones de GEI de las oficinas del Banco; mientras que la segunda, en la obtención de un informe, como lo es la carta de verificación para uso público, en la que se especifica la huella de carbono de las actividades del Banco. Al respecto, este Servicio ha señalado reiteradamente que no se gravan con IVA las asesorías que consisten única y exclusivamente en la realización de estudios que representen la opinión de técnicos o profesionales del área y que se traduzcan en consejos o informes escritos.

Por su parte, con respecto a la aplicación de IVA a la transferencia de bonos de carbono que se efectuaría en el marco del servicio individualizado como “Compensación de Emisiones”, en virtud del cual se pondría a disposición del Banco un portafolio de proyectos de reducción de emisiones de CO₂, que incluye el intercambio de bonos de carbono, cabe señalar, que mediante Oficio N° 2073, de 9 de agosto de 2012, este Servicio indicó que la transferencia de bonos de carbono importa la venta de un bien incorporeal consistente en el derecho a liberar al medio ambiente una cantidad de GEI equivalente a la cantidad de dióxido de carbono, cuya emisión ha sido reducida y que se encuentra representada por dichos bonos por lo que, al no tratarse de un bien corporal, dicha transferencia no se encuentra gravada con IVA, al no cumplirse los supuestos que exige el hecho gravado venta, contenido en el artículo 2° N° 1 del DL N° 825 de 1974.

En relación con el servicio denominado “Certificación CO₂ Neutral”, consistente en la asignación de un ID (código de identificación) único que permite demostrar la trazabilidad completa del proceso a interesados, el retiro de los registros internacionales de los bonos de carbono utilizados y la licencia de uso de un logo único para el Banco, éste no se encuentra gravado con IVA, pues las actividades de certificación se clasifican en el N° 5 del artículo 20 de la LIR. En el caso de que el otorgante de esta certificación sea una entidad sin domicilio o residencia en Chile, resultará aplicable el Impuesto Adicional del artículo 59 N° 2, inciso último, de la LIR, por tratarse de remuneraciones por trabajos de ingeniería o técnicos.

2.- En cuanto a la procedencia de deducir como gasto necesario para producir la renta los desembolsos efectuados por los servicios contratados, es posible señalar que el artículo 31 N° 11 inciso cuarto de la LIR, admite la deducción de gastos, en cuanto se relacionen con el giro del negocio, de aquellos “incurridos en la investigación científica y tecnológica en interés de la empresa aun cuando no sean necesarios para producir la renta bruta del ejercicio, pudiendo ser deducidos en el mismo ejercicio en que se pagaron o adeudaron o hasta en seis ejercicios comerciales consecutivos.”. Al respecto, el Oficio N° 149, de 14 de enero de 1993, y a partir del caso de una empresa que efectuaba erogaciones a una

Corporación dedicada a la investigación científica y tecnológica, fijó el criterio de que estos gastos deben ser “llevados a cabo directamente” por la empresa que los incurre, de manera que no comprendería los pagos por actividades de investigación realizadas por terceros. Este criterio, resulta plenamente aplicable en la especie, pues el consultante también pagará a una empresa especializada la actividad de determinación de su impacto ambiental, de manera que no resulta posible clasificar los gastos en esta norma legal.

3.- En su lugar, y a la luz del contrato tenido a la vista, se estima correcto el razonamiento de que los desembolsos descritos pueden calificar como gastos necesarios para producir la renta de acuerdo a las normas del artículo 31 inciso primero de la LIR, atendido principalmente que, como el mismo contribuyente señala en su presentación, las iniciativas focalizadas en mejorar la eficiencia energética y gestionar el consumo responsable del papel implican un ahorro en gastos generales traduciéndose a la vez un efecto económico que se refleje en el futuro en mayores ingresos para el Banco. Ahora bien, la efectiva conexión entre los gastos señalados y dicho fin, así como el cumplimiento de todos y cada uno de los requisitos que exige el artículo 31 de la LIR, deberán verificarse en la respectiva instancia de fiscalización.

Sin embargo, la admisión como gasto necesario de los desembolsos descritos tiene una excepción. En efecto, y de acuerdo se lee de la cláusula tercera del contrato aportado, una parte importante del precio o costo de los servicios, se relaciona con “la compra de bonos de carbono y certificación del CO2 neutral”. Al respecto, y según se expuso en el Oficio N° 2073, de 9 de agosto de 2012, los bonos de carbono son títulos representativos de un determinado volumen de reducción de emisiones de GEI a la atmósfera, los que se transan en el mercado para permitir a empresas u otras entidades compensar sus propias emisiones de GEI. Bajo este entendimiento, si el valor pagado por el Banco por este concepto va dirigido a la adquisición de bonos de carbono para compensar su propia contaminación con GEI debido a que sobrepasó el límite asumido voluntariamente, tal desembolso no puede considerarse un gasto necesario para producir la renta, sino más bien, el de un gasto rechazado del artículo 21 de la LIR.

Por otro lado, si los desembolsos efectuados por el Banco son destinados a tramitar y obtener la certificación y emisión de bonos por el Banco representativos de su propio ahorro que permitan a terceros cumplir con sus límites de contaminación, corresponden a una inversión efectiva que debe activarse y ser calificada como un activo intangible para efectos tributarios. De esta manera, tales desembolsos no podrán depreciarse ni amortizarse para efectos tributarios, debiendo sujetarse a las normas sobre corrección monetaria que establece el artículo 41 de la LIR, y solo podrán cargarse a resultados, cuando tales derechos se extingan o bien, sean cedidos o enajenados, considerándose como costo de adquisición de ellos. Mismo tratamiento deberán tener los desembolsos destinados a adquirir bonos de terceros, no con el objeto de utilizarlos para compensar el incumplimiento del límite asumido voluntariamente, sino que para ser transados en el mercado.

4.- Finalmente, y respecto del supuesto formulado de que el contribuyente adquiriera bonos de carbono en el mercado extranjero a vendedores sin domicilio ni residencia en Chile, es efectivo que la ganancia de capital obtenida por estos últimos no se grava con Impuesto Adicional, por tratarse de una renta de fuente extranjera.

III.- CONCLUSIÓN:

De acuerdo a lo señalado precedentemente, se concluye que los servicios contratados por TTTT a la empresa XXXXXX, deben tener el siguiente tratamiento tributario:

1. Los servicios de “Medición de la Huella de Carbono”, de “Verificación Independiente de Tercera Parte” y de “Certificación CO2 Neutral”, no se encuentran gravados con IVA. Respecto de la “Certificación CO2 Neutral”, si ella es otorgada por una entidad extranjera, resultará aplicable el Impuesto Adicional del artículo 59 N° 2 inciso último de la LIR, por tratarse de remuneraciones por trabajos de ingeniería o técnicos.

2. Confirmando lo establecido en el Oficio N° 2073, de 09 de agosto de 2012, la venta de bonos de carbono no se encuentra afecta a IVA. Por su parte, la adquisición de estos bienes en el mercado extranjero a vendedores sin domicilio ni residencia en Chile, no se afecta con Impuesto Adicional.

3. Los desembolsos efectuados por los servicios contratados no pueden clasificarse como gastos por investigación científica y tecnológica del artículo 31 N° 11 de la LIR. En su lugar, pueden calificarse como gastos necesarios para producir la renta de acuerdo a las normas del artículo 31 inciso primero de la LIR, no obstante que la efectiva conexión entre los señalados gastos señalados y la finalidad buscada, así como el cumplimiento de todos y cada uno de los requisitos que exige la norma citada, deberán verificarse en la respectiva instancia de fiscalización.

4. El valor pagado por el Banco para adquirir los bonos de carbono descritos, con el objeto de compensar la emisión de sus contaminantes por sobre el límite asumido voluntariamente y que incumplió, constituye un gasto rechazado del artículo 21 de la LIR.

5. Los desembolsos efectuados por el Banco destinados a tramitar y obtener la certificación y emisión de bonos de carbono, así como los incurridos en la adquisición de estos a terceros con el objeto de transarlos en el mercado, corresponden a una inversión efectiva que debe activarse y ser calificada como un activo intangible para fines tributarios.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 2287, de 31.10.2018

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos