

RENTA – LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 29, ART. 30, ART. 31 N° 13, ART. 64 TER – CÓDIGO DE AGUAS, ART. 6, ART. 6 BIS, 129 BIS 4° Y SIGUIENTES - LEY N° 19.896, ART. 4 – LEY N° 19.253, ART. 21, ART. 40 – LEY N° 21.591, ART. 6 – DECRETO LEY N° 1939, ART. 37 – CIRCULAR N° 53 DE 2020 (ORD. N° 2443, DE 14.09.2023)

Tratamiento tributario de la renuncia y donación de derechos de aprovechamiento de aguas.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario aplicable a la renuncia y donación de derechos de aprovechamiento de aguas.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, una empresa minera es dueña de derechos de aprovechamiento de aguas, parte de los cuales fueron adquiridos por constitución directa, por lo que su costo tributario corresponde a los desembolsos incurridos en la gestión de constitución; mientras que otra parte fue adquirida por la compra a un tercero titular de dichos derechos, por lo que su costo tributario asciende al valor efectivamente pagado por ellos.

Actualmente, los citados derechos de agua están registrados en la empresa minera como un activo intangible para efectos contables y tributarios y han sido utilizados por la empresa en sus labores mineras.

La empresa está evaluando la renuncia voluntaria y transferencia de estos derechos de aprovechamiento de aguas a las comunidades o, en su defecto, a la autoridad respectiva, toda vez que está utilizando agua desalada en sus procesos.

Tras referirse al tratamiento tributario que estima aplicable a las distintas formas de disposición de los derechos de aprovechamiento de aguas, solicita confirmar los siguientes criterios:

- 1) Respecto a la renuncia de los derechos de aprovechamiento de aguas, es posible deducir la pérdida generada como un gasto necesario para producir la renta, en el ejercicio de la renuncia, conforme al inciso primero del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).
- 2) En el caso que se realice una donación de los derechos, ya sea a la Dirección General de Obras Públicas o al Ministerio de Medio Ambiente, conforme a la Ley N° 19.896, será posible deducirla como un gasto necesario, de acuerdo con el artículo 37 del Decreto Ley N° 1939.

En ambos casos, la donación requiere de autorización del Ministerio de Hacienda y el certificado de donación debe indicar el costo registrado para fines tributarios de los derechos de aprovechamiento de aguas donados.

- 3) Tratándose de una donación a la Corporación Nacional de Desarrollo Indígena (CONADI) o al Fondo para Tierras y Aguas Indígenas, esta no estará sujeta a ningún impuesto o contribución, conforme a los artículos 21 y 40 de la Ley N° 19.253.
- 4) En caso que la donación sea a una comunidad indígena, podrá deducirse como gasto necesario en virtud de la letra b) del párrafo segundo del N° 13 del artículo 31 de la LIR. En este caso, además, la donación estará liberada del trámite de insinuación y exenta del impuesto a las donaciones.
- 5) Ya sea que se trate de la renuncia de los derechos o se realice la donación de estos, el gasto no constituye un agregado a la Renta Imponible Operacional Minera (RIOM), de acuerdo con el artículo 64 ter de la LIR; ni tampoco constituye un agregado a la Renta Imponible Operacional Minera Ajustada (RIOMA) establecida en la recién aprobada Ley sobre Royalty a la Minería.
- 6) En todos los supuestos, el monto a deducir corresponde al costo tributario de los derechos de aguas que se disponen, debidamente controlados en el Capital Propio Tributario de la empresa conformado, por un lado, por los desembolsos efectuados por la empresa minera para su constitución, y por el otro, al valor de adquisición de estos.

II ANÁLISIS

De acuerdo con el artículo 6° del Código de Aguas, el derecho de aprovechamiento es un derecho real que recae sobre las aguas y consiste en el uso y goce temporal de ellas, de conformidad con las reglas, requisitos y limitaciones que prescribe el referido Código.

Según prescribe el mismo cuerpo normativo, la renuncia total o parcial del derecho, así como la transferencia de este deberá hacerse por escritura pública, debidamente inscrita en el Registro de Propiedad de Aguas del Conservador de Bienes Raíces.

Finalmente, cabe consignar que el no uso del derecho de aprovechamiento de las aguas se sujeta al pago de una patente anual a beneficio fiscal, conforme con los artículos 129 bis 4° y siguientes del Código de Aguas y, luego de los plazos previstos en el artículo 6° bis del mismo Código, los derechos se extinguen total o parcialmente.

Precisado lo anterior, respecto de la consulta 1) del Antecedente, y según lo dispuesto en el inciso primero del artículo 31 de la LIR, se pueden deducir 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 de la misma ley, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio¹.

Luego, teniendo en vista que la propia legislación de aguas permite a los titulares del derecho de aprovechamiento renunciar a este y que el no uso del mismo puede traer consigo el pago de una patente y la extinción del derecho, se estima que la empresa minera podrá rebajar como gasto la renuncia a este derecho, especialmente considerando que por la utilización de agua desalada no usará el derecho de aprovechamiento de aguas.

En relación con la consulta 2), cabe aclarar que las donaciones realizadas al amparo del artículo 4° de la Ley N° 19.896, en concordancia con el artículo 37 del Decreto Ley N° 1.939 de 1977, deben ser efectuadas “a los órganos y servicios públicos incluidos en la Ley de Presupuestos” que, a su turno, formen parte del “Fisco”².

Luego, la donación efectuada por parte de la empresa minera a la Dirección General de Obras Públicas o al Ministerio del Medio Ambiente –previa autorización del Ministerio de Hacienda, según corresponda–, podrá rebajarse como un gasto necesario para producir la renta. En cuanto al monto que deberá indicarse en el certificado de la donación, será el mismo que el indicado en la respuesta a la consulta 6) siguiente.

Respecto de la consulta 3), en primer término, se precisa que la CONADI, siendo un servicio público descentralizado, dotado de personalidad jurídica y patrimonio propio³ no forma parte del “Fisco”, de modo tal que las donaciones efectuadas a dicho organismo no pueden rebajarse como gasto necesario para producir la renta, en los términos del artículo 37 del Decreto Ley N° 1.939 de 1977. No obstante, y conforme con el artículo 40 de la Ley N° 19.253, las donaciones efectuadas a la CONADI no requerirán del trámite de insinuación y estarán exentas de toda contribución o impuesto.

En cuanto a donaciones efectuadas directamente al Fondo para Tierras y Aguas Indígenas, conforme con la letra b) del artículo 21 de la Ley N° 19.253, el referido Fondo se incrementará con los aportes en dinero de particulares, añadiendo la referida norma que las donaciones estarán exentas del trámite de insinuación judicial y de toda contribución o impuesto. Luego, si lo donado es el derecho de aprovechamiento de aguas, este no se ampara en la letra b) pues esta solo aplica a los aportes “en dinero” y no de bienes o especies.

En relación con la consulta 4), conforme con la letra b) del párrafo segundo del N° 13 del artículo 31 de la LIR⁴, se pueden rebajar como gasto necesario para producir la renta, 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

¹ Instrucciones sobre la materia en Circular N° 53 de 2020.

² Oficio N° 1021 de 2021.

³ De acuerdo con el artículo 38 de la Ley N° 19.253.

⁴ Instrucciones sobre la materia en Circular N° 53 de 2020.

específicos y otros aportes de similar naturaleza y siempre que cumplan con los demás requisitos dispuestos en la norma⁵.

En este sentido, se estima que la entrega de los derechos de aprovechamientos de agua a favor de una comunidad indígena podría constituir un gasto bajo este numeral, siempre que se cumplan los demás requisitos dispuestos en la norma. Con todo, de configurarse la entrega a título de donación, se encontraría gravada con dicho impuesto.

Respecto de la consulta 5), el artículo 64 ter de la LIR⁶ establece una serie de ajustes que debe realizarse a la renta líquida imponible (RLI) determinada conforme con los artículos 29 a 33 de la misma ley, para efectos de obtener la RIOM. En particular, se deben deducir todos aquellos ingresos que no provengan directamente de la venta de productos mineros y se deben agregar los gastos y costos necesarios para producir tales ingresos.

Al tenor de la disposición transcrita, su propósito es evitar que se aplique el impuesto específico a la actividad minera (IEAM) a todos aquellos ingresos que no provengan directamente de la venta de productos mineros. Consecuente con ello, y para guardar la debida correlación en la determinación de la RIOM, la norma dispone el agregado de los gastos y costos que dicen relación con los ingresos que conforme con el N° 1 se deducen, para precisamente no ser gravados con el IEAM⁷.

Luego, la base imponible del tributo en comento solo debe estar conformada por los ingresos, costos y gastos necesarios provenientes directamente de la venta de productos mineros⁸.

En virtud de lo anterior, atendido que la renuncia o donación de los derechos no constituye un gasto necesario para producir los ingresos provenientes de la venta de productos esta debe agregarse a la RIOM por el monto equivalente a la renuncia o donación de los derechos –siempre que hubiese rebajado la RLI sobre la cual se determina la RIOM–.

La misma conclusión anterior aplica respecto de la RIOMA a que se refiere el artículo 6° de la Ley N° 21.591⁹, sobre royalty a la minería, en cuanto establece el mismo ajuste referido en el artículo 64 ter de la LIR.

Finalmente, en cuanto a la consulta 6), ya sea que se trate de la renuncia o donación de los derechos, el gasto será equivalente al valor al cual estos estén contabilizados en los registros de la empresa minera.

III CONCLUSIÓN

Sírvase tener por respondidas sus consultas, de acuerdo con lo indicado en el análisis precedente.

HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 2443, de 14-09-2023
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Directos

⁵ Los gastos o desembolsos deben constar en un contrato o convenio suscrito con un órgano de la administración del Estado y no deben efectuarse directa o indirectamente en beneficio de empresas del mismo grupo empresarial en los términos del N° 14 del artículo 8° del Código Tributario o de personas o entidades relacionadas en los términos del N° 17 de la misma norma. Adicionalmente, 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.

⁶ Conforme con el artículo 14 de la Ley N° 21.591, en relación con el artículo primero transitorio de la misma ley, los artículos 64 bis y 64 ter de la LIR se derogan a contar del 01.01.2024.

⁷ Oficios N° 696 de 2008 y N° 1921 de 2015.

⁸ Oficios N° 696 de 2008 y N° 1921 de 2015.

⁹ Conforme con el artículo primero transitorio, la ley entra en vigencia a contar del 1° de enero de 2024.