

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 21, ART. 30, ART. 31 - CIRCULAR N° 71, DE 2015. (Ord. N° 2660, de 19-12-2017)

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE DESEMBOLSOS INCURRIDOS EN VIRTUD DE CONVENIOS CELEBRADOS CON COMUNIDADES INDÍGENAS Y UNA MUNICIPALIDAD.

Se ha requerido un pronunciamiento respecto al tratamiento tributario de gastos realizados por una empresa dedicada a la explotación del Litio en la Segunda Región.

I.- ANTECEDENTES:

Se indica que la empresa TTTT suscribió con las XXXXX tres Convenios:

1. "CONVENIO 1;
2. "CONVENIO 2;
3. "CONVENIO 3.

El contribuyente, luego de describir las obligaciones que genera cada convenio para las partes, expone los requisitos exigidos en el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), para deducir un gasto de la renta bruta, indicando que existe jurisprudencia de este Servicio que señala que los pagos o desembolsos que se efectúen como parte de las exigencias estipuladas en una Resolución de Calificación Ambiental (en adelante RCA), que apruebe dicho convenio pueden rebajarse como gasto en tanto dichos desembolsos sean acreditados fehacientemente y no sean declarados excesivos por la Dirección Regional, teniendo en consideración las variables de rentas, parámetros económicos y técnicos.

Adicionalmente, indica que la letra b), del N°3, del artículo 5°, de la Ley N° 20.727, publicada en el Diario Oficial de fecha 31.01.2014, modificó el artículo 21 de la LIR, incorporando el numeral (v), al inciso 2° de ese artículo, estando vigente hasta el 31.12.2016,y, posteriormente, en virtud de la reformulación de ese artículo por la Ley N° 20.780, la situación tributaria de los pagos o desembolsos a que se refiere el numeral suprimido, debe analizarse caso a caso, en la instancia de fiscalización de corresponda, para establecer si cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 31 de la LIR.

Acompaña, además, un Informe en Derecho, el cual concluye que los desembolsos que bajo convenios con las comunidades y municipios debe efectuar el contribuyente corresponden a gastos necesarios para producir la renta, sin que resulten aplicables los criterios contenidos en el Oficio Ord. N°888, de 2017, del SII.

Por último, de acuerdo a los antecedentes aportados, se hace presente que con fecha 1 de febrero de 2016, se firmó un "Memorándum de Entendimiento" entre TTTT y CORFO, cuyo objeto es *"establecer reglas que posibiliten la eficiencia y sustentabilidad del litio y el salar de Atacama como recurso natural, compartir valor con la comunidad, contribuir a la investigación y desarrollo..."*. En el mismo acto, las partes se comprometieron a negociar de buena fe un acuerdo definitivo que recogiese los principios mínimos del referido Memorándum de Entendimiento. Cabe agregar, que, en la exposición de motivos de este documento, se señaló que el Gobierno anunció la política del litio y gobernanza de los salares, que, entre otros aspectos, define las condiciones para la explotación del litio y la

asignación de recursos, agregando que el desarrollo del litio debe ser un trabajo armónico con las comunidades, entre otros aspectos. Finalmente, se hace presente lo señalado por el Presidente de Corfo, para quien *“este acuerdo con TTTT implicará la firma de un contrato con Corfo que establecerá un nuevo estándar en el país respecto del valor agregado de los recursos naturales, de la participación del Estado en la renta del recurso natural, del apoyo para investigación y desarrollo y de acuerdos de cooperación con comunidades locales”*

En síntesis, el contribuyente solicita confirmar el tratamiento tributario de los desembolsos efectuados en cumplimiento de los referidos Convenios durante el año comercial 2016 y desde el año comercial 2017 en adelante.

II.- ANÁLISIS:

Sobre el particular, en primer término, de acuerdo a lo dispuesto por el inciso primero del artículo 31, de la LIR, la renta líquida afecta a Impuesto de Primera Categoría (en adelante “IDPC”) se determina deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30, de la LIR, pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos.

El artículo 31, de la LIR, si bien no provee un concepto de gasto necesario para producir la renta, enumera, de manera no taxativa, una serie de desembolsos que pueden ser rebajados en la determinación de la renta líquida imponible afecta a IDPC, en cuanto ellos se destinen al giro del negocio, y además cumplan con los siguientes requisitos, que se desprenden del propio artículo 31:

1. debe tratarse de gastos necesarios para producir la renta afecta a IDPC;
2. los gastos no deben haber sido rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta;
3. el gasto debe encontrarse pagado o adeudado al término del ejercicio correspondiente;
4. el gasto debe ser acreditado y justificado en forma fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos.

En lo concerniente a la necesidad del gasto, este Servicio 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.

De lo anterior, se desprende que no basta 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.

Por otra parte, la letra b), del N° 3, del artículo 5, de la Ley N° 20.727, publicada en el Diario Oficial con fecha 31 de enero de 2014, incorporó un numeral v), al inciso 2°, del artículo 21 de la LIR, el que establece lo 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, 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.”

Dicha modificación estuvo vigente, según lo establecía el inciso 2°, del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.727, desde el 1° de enero de 2014, respecto de los pagos, gastos o desembolsos señalados en la disposición y que se efectúen a contar de dicha fecha. Y la vigencia de esta norma se mantuvo hasta el 31 de diciembre de 2016, ya que la Ley N° 20.780, reformuló de modo integral el artículo 21, eliminando el referido texto del numeral (v). A través de la Circular N°71 de 2015, este Servicio instruyó que luego de la referida modificación legal, la procedencia de este tipo de desembolsos debe analizarse caso a caso para determinar si se trata de gastos necesarios para producir la renta.

Precisado lo anterior, en el presente caso, de acuerdo a los antecedentes aportados, los desembolsos a analizar corresponden a aportes en dinero anuales para la Comunidad AAA, aportes en dinero anuales para CCCC, y aportes en dinero por una sola vez algunos y otros anuales para BBB, Comunidad Indígena Río Grande y otras.

Como se aprecia, tanto del Memorándum de Entendimiento individualizado en los antecedentes, como de los demás trámites posteriores a los que fue sometido el Convenio definitivo, se advierte que el compromiso de pagar estudios y compensar comunidades es parte de un proceso amplio de negociación de los derechos para explotar el litio, establecidos como condiciones o requisitos para aprobar dicha explotación, de manera que los pagos acordados en los Convenios por los cuales se consulta, no resultan voluntarios o

gratuitos. Más bien dichos convenios fueron parte de las condiciones mínimas para mantener la explotación y operación del litio en manos de TTTT.

En cuanto a la aplicación del criterio contenido en el Oficio N° 888 de 2017, debe recordarse que en el mismo se indica que respecto de los pagos efectuados a contar del año comercial 2017, éstos deben ser analizados caso a caso para determinar si han favorecido o contribuido a la aprobación del proyecto o actividad y, en consecuencia, se vuelven necesarios e inevitables para la generación de la renta por medio del proyecto o actividad aprobada.

III.- CONCLUSIÓN.

Los desembolsos efectuados en virtud de los Convenios señalados en la consulta, durante el año comercial 2016, corresponden a gastos rechazados, liberados de la tributación del artículo 21 de la LIR, en la parte que no excedan de la cantidad menor de la suma equivalente al 2% de la Renta Líquida Imponible (RLI) 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. Asimismo, en el evento que hayan sido contabilizados como gasto, deberán agregarse al resultado tributario debidamente reajustado, considerando que los pagos que realizó cumplen copulativamente con los requisitos establecidos en el numeral (v) del inciso segundo, del artículo 21 de la LIR, vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, al constar:

1. En un convenio celebrado con la autoridad pública o una organización constituida en conformidad con la Ley N°19.253, sobre comunidades indígenas;
2. Haber sido realizados con motivo de la aprobación o ejecución de un proyecto o de actividades empresariales; y
3. Contar con la Resolución dictada por la autoridad que aprueba dicho proyecto, (RCA), contenido en la Modificación del Convenio Corfo.

Por el contrario, quedan afectos a la tributación del artículo 21 de la LIR, en aquella parte que excedan la cantidad menor de los límites señalados al término del ejercicio respectivo.

En cuanto a los desembolsos efectuados en los Años Comerciales 2017 y siguientes, podrán rebajarse como gasto necesario en el ejercicio que se paguen o adeuden, en atención a que cumplen con la Ley y la interpretación contenida en la Circular N° 71, de 2015, del SII, pues ellos fueron relevantes para la suscripción del Convenio Básico con Corfo que permitió extender y aumentar la cuota autorizada de producción de litio, y los compromisos adquiridos resultan obligatorios para TTTT en virtud del Anexo al Convenio con Corfo, con la Comunidad AAA, BBB y CCCC.

VÍCTOR VILLALÓN MÉNDEZ

DIRECTOR (S)

Oficio N° 2660, de 19.12.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos