

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 31, N°5, ART. 41, N°2 - LEY N° 20.780, DE 2014, ART. 8 - CIRCULAR N° 47, DE 2016. (Ord. N° 3104, de 18-11-2016)

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS INVERSIONES EFECTUADAS EN SISTEMAS DE MEDICIÓN CONTINUA DE EMISIONES (CEMS) Y SISTEMAS DE ABATIMIENTO, RELACIONADOS AMBOS CON EL CONTROL DEL IMPUESTO ANUAL POR EMISIONES AL AIRE DE MATERIAL PARTICULADO, ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 8°, DE LA LEY N° 20.780.

Se ha recibido en esta Dirección, su presentación indicada en el antecedente, mediante la cual consulta respecto del tratamiento tributario, desde el punto de vista de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), de las inversiones efectuadas por los contribuyentes afectos al impuesto anual por las emisiones al aire de material particulado, establecido en el artículo 8° de la Ley N° 20.780, esto es, respecto del tratamiento tributario de las inversiones en CEMS y en sistemas de abatimiento. De igual manera consulta sobre el tratamiento tributario de las sumas pagadas por concepto de dicho impuesto.

I.- ANTECEDENTES.

Señala que a contar del 1° de enero de 2017 comienza a regir el impuesto a las fuentes fijas establecido por el artículo 8° de la Ley N° 20.780, el que dispone un impuesto anual a beneficio fiscal que gravará las emisiones al aire de material particulado (MP), óxidos de nitrógeno (NOx), dióxido de azufre (SO₂) y dióxido de carbono (CO₂), producidas por establecimientos cuyas fuentes fijas, conformadas por calderas o turbinas, individualmente o en su conjunto sumen, una potencia térmica mayor o igual a 50 MWt (megavatios térmicos), considerando el límite superior del valor energético del combustible.

Asimismo, se establece que el sujeto pasivo del impuesto es la persona natural o jurídica que haga uso de estas fuentes y que el impuesto se debe enterar en arcas fiscales en el mes de abril de cada año respecto de las emisiones efectuadas en el año calendario inmediatamente anterior.

Al respecto, requiere confirmar el tratamiento tributario desde el punto de vista del impuesto a la renta, de los siguientes aspectos:

1.- Algunos de los contribuyentes afectos a este impuesto deben, por norma medioambiental, adquirir sistemas de medición continua de las emisiones (CEMS), los que son instalados en las turbinas y/o calderas con el objetivo de medir con mayor precisión las emisiones efectuadas.

En este sentido, se requiere aclarar el tratamiento tributario que tendría esta inversión para el adquirente, en particular si se trataría de un bien del activo inmovilizado sujeto a depreciación para efectos tributarios. De la misma manera, se requiere aclarar el tratamiento tributario que tendría para empresas, que no estando obligadas por norma medioambiental a tener CEMS, igualmente lleven a cabo la inversión para medir de mejor manera sus emisiones.

2.- Por otra parte, los contribuyentes pueden adquirir sistemas de abatimiento, que son instalados en las calderas y/o turbinas, los que sirven para disminuir sus emisiones al aire

de estos contaminantes en un porcentaje cercano al 90%. De esta manera, al lograr disminuir sus emisiones se obtiene también un menor pago del impuesto.

Al respecto, se requiere aclarar el tratamiento tributario que tendría esta inversión para el adquirente, en particular si se trataría de un bien del activo inmovilizado sujeto a depreciación para efectos tributarios.

3.- Por último, se requiere confirmar que el pago del impuesto establecido en el artículo 8° de la Ley N° 20.780 y que se efectúa en el mes de abril de cada año, podrá ser deducido como gasto de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría que afecte a la empresa en el año tributario siguiente, al amparo de lo establecido en el N°2 del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, comprendida en el Decreto Ley N°824, de 1974.

II.- ANÁLISIS.

Al respecto cabe expresar que el Servicio a través de reiterados pronunciamientos[1] ha señalado que en general la técnica contable ha aceptado que dentro del concepto de activo inmovilizado se encuentran comprendidos todos aquellos bienes que se adquieran con el ánimo o intención de usarlos en la explotación, sin el propósito de revenderlos o ponerlos en circulación, no siendo necesario para que proceda tal calificación, que el bien esté siendo efectivamente utilizado en la empresa, sino que basta que hubiere existido, al momento de comprarlos o adquirirlos, el ánimo de destinarlos al uso de la empresa.

Conforme con la definición de activo inmovilizado, los componentes de los sistemas sobre los que consulta, o bien cada uno de los sistemas considerados éstos como una unidad, dependiendo ello de la determinación de cada contribuyente, en tanto han sido adquiridos con el ánimo o intención de usarlos en la explotación, sin el propósito de revenderlos o ponerlos en circulación y en el entendido que se trata de bienes físicos, se encuentran comprendidos dentro del concepto de activo inmovilizado.

Ahora bien, acorde con dicha calificación, el tratamiento tributario al que deben sujetarse, es que deben ser revalorizados conforme a lo que dispone el N° 2, del artículo 41 de la LIR, vale decir, el valor neto inicial en el ejercicio respectivo de dichos bienes se reajustará de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del segundo mes anterior al de iniciación del ejercicio y el último día del mes anterior al del balance. Respecto de los bienes adquiridos durante el ejercicio, su valor neto inicial se reajustará de acuerdo con el porcentaje de variación experimentado por el índice de precios al consumidor, en el período comprendido entre el último día del mes anterior al de adquisición y el último día del mes anterior al balance.

El valor de dichos bienes físicos, se sujeta además a las normas sobre depreciación establecidas en el N°5, del artículo 31 de la LIR, norma en virtud de la cual, los contribuyentes inversionistas podrán deducir como gasto tributario en la determinación de la Renta Líquida Imponible del Impuesto de Primera Categoría, una cuota anual de depreciación por los referidos bienes físicos del activo inmovilizado a contar de su utilización en la empresa, calculada ésta sobre el valor neto de los bienes a la fecha del balance respectivo, una vez efectuada la revalorización obligatoria que dispone el N° 2, del artículo 41 de la LIR. Tal como señala esta disposición, el porcentaje o cuota

correspondiente al período de depreciación dirá relación con los años de vida útil que mediante normas generales fije la Dirección del SII[2] y operará sobre el valor neto total del bien. No obstante, el contribuyente podrá aplicar una depreciación acelerada, entendiéndose por tal aquella que resulte de fijar a los bienes físicos del activo inmovilizado adquiridos nuevos o internados, una vida útil equivalente a un tercio de la fijada por la Dirección o Dirección Regional del SII.

Sobre este particular cabe señalar además, que la Ley N° 20.780, a través de la letra f) del N° 15, de su artículo 1°, modificó el artículo 31 de la LIR, intercalando un nuevo número 5° bis, norma que establece una nueva vida útil que pueden considerar las micro, pequeñas y medianas empresas para deducir la cuota anual de depreciación, en los casos que se indica.[3]

Cabe hacer presente que tanto los sistemas de medición de emisiones, como los sistemas de disminución de emisiones, podrán depreciarse si la adquisición de dichos bienes cumple con las reglas generales para la deducción de gastos establecidas en el artículo 31 de la LIR. Si bien, el cumplimiento de dichos requisitos debe ser determinado en la instancia de fiscalización correspondiente, se estima que en todos aquellos casos en que una norma legal o administrativa establece la obligación de la empresa de instalar dichos componentes, se cumple con los requisitos, ya que la empresa está obligada a ejercer su actividad cumpliendo las normas legales que la rigen. Por otra parte, para el caso en que las empresas, no estando obligadas a efectuar dicha adquisición, igualmente decidan instalar un sistema de medición de emisiones o de disminución de emisiones, podrán efectuar depreciación de éstos siempre que acrediten que el uso de dichos sistemas es necesario para el mejor funcionamiento de la empresa, y en consecuencia, para producir la renta de ésta. En principio, debe entenderse que todo desembolso dirigido a evitar, neutralizar o reparar externalidades negativas provocadas al medio ambiente, constituye un gasto necesario para producir la renta, ya que los contribuyentes se encuentran obligados a desarrollar sus actividades, respetando no sólo el texto expreso de la legislación medioambiental, sino que además, los objetivos generales de dicha legislación. El impuesto establecido en el artículo 8 de la Ley N° 20.780 es de carácter regulatorio, siendo su objetivo, el de asignar económicamente al causante de una contaminación, el costo social que ésta genere. Asimismo, y según se lee en el Mensaje Presidencial de dicha ley, este impuesto busca operar como una forma de estimular el cambio hacia tecnologías limpias. En tal carácter, resulta admisible que el gasto generado con ocasión de la inversión en equipos que tengan como objeto prevenir o disminuir la contaminación señalada, sea considerada como un gasto necesario para producir la renta. En particular, un sistema de medición de emisiones, puede entenderse como necesario para prevenir la contaminación si cuenta con algún antecedente que permita presumir que ese es el objetivo de su instalación, como por ejemplo, un acuerdo de proceder a la instalación del equipo efectuado con la Municipalidad respectiva, con una organización comunitaria u otro ente que represente a la comunidad.

En relación con el tratamiento tributario, desde el punto de vista de la LIR, del impuesto anual por las emisiones de compuestos contaminantes producidas por fuentes fijas, establecido en el artículo 8° de la Ley N°20.780[4], cabe expresar que conforme a lo dispuesto en el N° 2, del artículo 31 de la LIR, el referido tributo puede ser deducido como un gasto tributario por los contribuyentes de la Primera Categoría en la determinación de la Renta Líquida Imponible de dicho impuesto, toda vez que se trata de un impuesto

establecido por una ley chilena que no es la LIR, se relaciona con el giro de la empresa y no ha sido sustituido por una inversión en beneficio del contribuyente. En consecuencia dicho impuesto constituye un gasto tributario de los contribuyentes afectos al referido gravamen.

En cuanto a la oportunidad para efectuar la rebaja de este gasto, según lo dispuesto en el inciso primero del artículo 31 de la LIR, los gastos deben ser rebajados de la Renta Líquida Imponible cuando se encuentren pagados o adeudados. En este caso, según lo prescrito en el artículo 8° de la Ley N° 20.780 y lo instruido mediante Circular N° 47, de 2016, el referido impuesto por las emisiones al aire de material particulado, se expresa en dólares y se paga en moneda nacional en el mes de abril del año calendario siguiente a la generación de las emisiones, de acuerdo al tipo de cambio vigente a la fecha de su pago, previo giro del SII. Para tales efectos, la Superintendencia del Medio Ambiente, deberá consolidar en el mes de marzo de cada año las emisiones informadas por cada contribuyente en el año calendario anterior, y además, enviará al SII un informe con los datos y antecedentes necesarios para que proceda al cálculo del impuesto por cada fuente emisora. En consecuencia, este gasto podrá ser rebajado en la determinación de la Renta Líquida Imponible correspondiente al ejercicio de su pago o devengo, esto es, en la correspondiente al año calendario siguiente al de la generación de las emisiones.

Finalmente cabe aclarar que el tratamiento tributario desde el punto de vista de la LIR, tanto de las inversiones en los CEMS como en los sistemas de abatimiento, analizado precedentemente así como el tratamiento del impuesto anual por las emisiones al aire de material particulado, establecido en el artículo 8°, de la Ley N° 20.780, es aplicable a los contribuyentes de la Primera Categoría en general, es decir resulta aplicable tanto para empresas que estén obligadas por norma medioambiental a tener CEMS, como para aquellas que no estando obligadas igualmente lleven a cabo la inversión para medir de mejor manera sus emisiones, siempre que cumplan con los requisitos generales establecidos en el artículo 31 de la LIR.

III.- CONCLUSIÓN.

Conforme con la definición de activo inmovilizado, los componentes de los sistemas sobre los que consulta, o bien cada uno de los sistemas considerados éstos como una unidad, dependiendo ello de la determinación de cada contribuyente, en tanto han sido adquiridos con el ánimo o intención de usarlos en la explotación, sin el propósito de revenderlos o ponerlos en circulación, se encuentran comprendidos dentro del concepto de activo inmovilizado y en el entendido que se trate de bienes físicos, quedan sujetos por tanto a la revalorización establecida en el artículo 41 N° 2 y al régimen de depreciación dispuesto en el artículo 31 N° 5 o 5 bis, según corresponda, ambos de la LIR, siempre que cumplan con los requisitos de estas normas.

El impuesto por las emisiones de compuestos contaminantes producidas por fuentes fijas, establecido en el artículo 8°, de la Ley N° 20.780, conforme a lo dispuesto en el N° 2, del artículo 31 de la LIR, puede ser deducido como un gasto tributario por los contribuyentes de la Primera Categoría en la determinación de la Renta Líquida Imponible de dicho impuesto, toda vez que se trata de un impuesto establecido por una ley chilena que no es la LIR, se relaciona con el giro de la empresa y no ha sido sustituido por una inversión en beneficio del contribuyente.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 3104, de 18.11.2016

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

[1] Oficios N°s, 3.298 de 25.08.1987; 2.767, de 28.08.1989; 2.942 de 30.08.1991.

[2] Resolución N° 43, de 26.12.2002.

[3] Instrucciones en Circular N° 62 de 02.12.2014.

[4] Instrucciones en Circular N° 47 de 12.07.2016.