

**Desembolsos incurridos en cumplimiento de planes para el uso sustentable del recurso hídrico.**

Se ha solicitado un pronunciamiento sobre la posibilidad de deducir como gasto para efectos tributarios los desembolsos incurridos por empresas en cumplimiento de planes que observen estándares de uso sustentable del recurso hídrico.

**I ANTECEDENTES**

De acuerdo con la consulta, la AAA colabora con BBB en el desarrollo e implementación de un mecanismo de certificación voluntaria para la gestión de recursos hídricos (CCC), a través de la suscripción de un acuerdo de producción limpia (APL), instrumento consagrado en el artículo décimo de la Ley N° 20.416, sobre acuerdos de producción limpia (ley APL).

Los APL son convenios celebrados entre el sector privado y los órganos de la administración del Estado, cuyo objetivo es aplicar la producción limpia y promover la sustentabilidad de las empresas chilenas a través del establecimiento y cumplimiento de metas y acciones específicas. La iniciativa CCC, en el contexto de un APL, consiste en generar –mediante un acuerdo público privado– metas y acciones orientadas a la medición de los usos directos e indirectos de los recursos hídricos; la reducción de los consumos de agua en la cadena de producción de bienes y servicios; y la implementación de acciones de responsabilidad social y ambiental estratégica en relación con el recurso hídrico.

En definitiva, el APL-CCC tiene por objetivo promover mejores prácticas en la administración y gestión de los recursos hídricos por parte de las empresas que adhieran al acuerdo, las que, de cumplir con las acciones comprometidas, podrán optar a distintos niveles de certificación, según las acciones que les corresponda ejecutar, utilizando para dicho efecto la metodología para la medición de la huella del agua (HdA) contenida en la norma internacional ISO 14046.

En consideración a los antecedentes que expone, indica que la sostenibilidad en el tiempo de las actividades productivas que se desarrollan en el país depende necesariamente de la capacidad de las empresas de realizar un manejo eficiente de los recursos hídricos, que les permita disminuir sus costos y asegurar su disponibilidad futura.

Señala que los gastos en que incurran las empresas a este respecto son necesarios para producir la renta, sobre todo al tenor de las reformas introducidas por la Ley N° 21.210.

Por lo tanto, solicita un pronunciamiento sobre la posibilidad que las empresas que adhieran al APL-CCC deduzcan de la base imponible para la determinación del impuesto a la renta los gastos en que deban incurrir para ejecutar las acciones del acuerdo tendientes a la utilización sustentable del recurso hídrico.

**II ANÁLISIS**

El artículo 2° del artículo décimo de la Ley N° 20.416 define “acuerdo de producción limpia” para efectos de dicha ley como “el convenio celebrado entre un sector empresarial, empresa o empresas y él o los órganos de la Administración del Estado con competencia en materias ambientales, sanitarias, de higiene y seguridad laboral, uso de la energía y de fomento productivo, cuyo objetivo es aplicar la producción limpia a través de metas y acciones específicas”.

El inciso primero del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), modificado por la ley N° 21.210, dispone que la renta líquida de las personas referidas en el artículo 30 de la LIR se determinará deduciendo 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.

Al respecto, la Circular N° 53 de 2020 instruye que no sólo son gastos necesarios aquellos desembolsos que generen rentas gravadas con el impuesto de primera categoría (IDPC), sino aquellos que sean aptos o tengan la potencialidad para generar rentas, sea en el mismo ejercicio en que se efectúa el gasto o en los futuros ejercicios, aunque en definitiva no se generen.

Agrega que, además de la aptitud o potencialidad de generar rentas, los desembolsos deben estar asociados al interés, desarrollo o mantención del giro o negocio, sea que su origen provenga o no de una obligación contractual. Luego, si bien hay gastos que son transversalmente necesarios para el desarrollo de las actividades económicas o para los distintos contribuyentes, por regla general la “necesidad” del gasto deberá determinarse considerando, en los hechos, el giro del contribuyente o la actividad económica que realiza, entendiendo que son necesarios los desembolsos que tienen por objeto el desarrollo o la mantención del giro o actividad de la primera categoría, lo que comprende también la realización de nuevos proyectos o actividades económicas que se tenga interés en desarrollar.

Asimismo, debe considerarse la razonabilidad del gasto, para cuyo efecto, como se instruye en la Circular N° 53 de 2020, se debe distinguir entre operaciones efectuadas con terceros independientes o no relacionados y operaciones efectuadas con partes relacionadas. Respecto de las primeras, el Servicio debiera en principio abstenerse de cuestionar la razonabilidad del desembolso efectuado, ya que partes con intereses contrapuestos constituyen la base sobre la cual se conforman las operaciones de mercado; salvo que existan razones fundadas y antecedentes suficientes para proceder de otra forma. Respecto de las operaciones en que existen desembolsos efectuados a contribuyentes con quienes exista relación, o en beneficio de estos últimos, corresponde analizar en forma especial que el monto del gasto sea razonable.

La razonabilidad de los desembolsos efectuados en cumplimiento de un APL, se deberá determinar caso a caso, en la respectiva instancia de fiscalización, dependiendo si las operaciones se realizan con terceros independientes o no relacionados, o con partes relacionadas; todo ello, en los términos explicados en la Circular N°53, de 2020.

En base a las normas legales e instrucciones precitadas, es posible señalar que los gastos en que deban incurrir las empresas que adhieran al APL-CCC para ejecutar las acciones del acuerdo, tendientes a la utilización sustentable del recurso hídrico y cuyo objetivo es aplicar la producción limpia y promover la sustentabilidad de las empresas, se pueden considerar como necesarios para producir la renta, por lo que se podrán deducir de la base imponible para la determinación del IDPC.

Sin perjuicio de lo anterior, los gastos señalados deberán cumplir los demás requisitos establecidos en el artículo 31 de la LIR, esto es, es que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30 de la LIR, que se encuentren pagados o adeudados en el ejercicio comercial correspondiente y que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio.

### **III CONCLUSION**

Los gastos incurridos en cumplimiento del APL-CCC, a que se refiere el artículo décimo de la Ley N° 20.416, y que tengan por objeto la utilización sustentable del recurso hídrico de las empresas pueden considerarse como necesarios para producir la renta, atendiendo al giro del contribuyente o la actividad económica que realiza, entendiendo que son necesarios en la medida que estén asociados al interés, desarrollo o la mantención del giro o actividad de la respectiva empresa; sin perjuicio del cumplimiento de los demás requisitos establecidos en el artículo 31 de la LIR, cuyas instrucciones están contenidas en la Circular N°53 de 2020.

Saluda a usted,

**RICARDO ANTONIO PIZARRO ALFARO**  
**DIRECTOR (S)**

Oficio N° 366 del 02-02-2021  
**Subdirección Normativa**  
Depto. de Impuesto Directos