

RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 31, N°13, ART. 33, N°1, LETRA G – CÓDIGO TRIBUTARIO. ART. 8, N°14 – LEY N° 21.210, ART. 8° TRANSITORIO. (ORD. N° 906, DE 11.05. 2020)

Donaciones a municipios o gobiernos regionales que tienen o pueden tener interés al calificar proyectos ambientales.

Se ha trasladado a este Servicio para informar, en el ámbito de sus competencias, presentación del Consejo Minero efectuada ante el Contralor General de la República sobre la posibilidad de efectuar donaciones a municipios o gobiernos regionales que tienen o pueden tener interés al momento de calificar proyectos ambientales.

I ANTECEDENTES

De acuerdo a los antecedentes acompañados, en su oportunidad el Ministro de Minería consultó a la Contraloría General de la República si acaso las Municipalidades y Gobiernos Regionales se encuentran habilitadas para recibir donaciones de particulares o de organizaciones que han sido objeto de aportes de empresas con motivo de la tramitación de estudios de impacto ambiental y, de resultar procedente, respecto del destino que deben tener tales donativos ante los eventuales conflictos de intereses que podrían originarse entre los donantes y los receptores.

Al respecto, tras algunas consideraciones legales, incluyendo el principio constitucional de probidad exigible a los funcionarios y autoridades que ejercen funciones públicas, el Ente Contralor concluye¹ que la adopción de decisiones razonables e imparciales, impone límites a sus actuaciones para evitar circunstancias que puedan restarle razonabilidad o imparcialidad en la toma de aquéllas en que tenga interés el particular con el que pretende vincularse jurídicamente, aun cuando la posibilidad de que se produzca el conflicto sea sólo potencial.

Luego, las autoridades de los municipios que intervinieron en la evaluación de ciertos proyectos, objeto de la consulta, debían abstenerse de celebrar convenios o de recibir aportes de personas naturales o jurídicas que tuvieran o pudieran tener interés en la calificación ambiental de dichas actividades, pues ello, a lo menos en forma potencial, afectaría la imparcialidad necesaria que la Ley N° 18.575 exige a un municipio para cumplir la labor que la normativa ambiental le asigna.

En consecuencia, finaliza el Ente Contralor, no resulta procedente que las municipalidades y gobiernos regionales celebren los aludidos convenios o reciban aportes de personas naturales o jurídicas que tengan o puedan tener interés en la calificación ambiental de proyectos o actividades, por cuanto ello podría mermar la debida imparcialidad en el cumplimiento de la función consultiva que corresponde a dichos órganos, en el marco del procedimiento de evaluación de impacto ambiental.

Al respecto, el Consejo Minero efectuó una presentación ante el Ente Contralor solicitando reconsiderar su criterio argumentando, entre otros aspectos, la reciente dictación de la Ley N° 21.210, sobre modernización tributaria, que, entre otras normas legales, agregó un nuevo N° 13 al inciso cuarto del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, relativo a la posibilidad de deducir como gasto los desembolsos incurridos por el contribuyente con motivo de, entre otras circunstancias, compromisos medioambientales o en favor de las comunidades.

De este modo, el dictamen del Ente Contralor sería inconsistente con lo dispuesto por el legislador en materia tributaria.

Tras remitirse los antecedentes al Ministerio de Hacienda, éste los ha trasladado a este Servicio para evacuar informe, en el ámbito de sus competencias, directamente al Ente Contralor, por razones de expedición.

II ANÁLISIS

Conforme lo solicitado, y en el estricto ámbito de sus competencias, este Servicio cumple con informar lo siguiente.

El nuevo N° 13, agregado² al inciso cuarto del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, permite deducir:

¹ Dictamen N° 7213, de fecha 01.04.2020.

² Agregado por la letra f) del N° 13 del artículo segundo de la Ley N° 21.210, publicada en el Diario Oficial de fecha 24 de febrero de 2020.

“Los gastos o desembolsos incurridos con motivo de exigencias, medidas o condiciones medioambientales impuestas para la ejecución de un proyecto o actividad, contenidas en la resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividad de acuerdo a la legislación vigente sobre medio ambiente.

También podrán deducirse: a) los gastos o desembolsos en los que el titular incurra con ocasión de compromisos ambientales incluidos en el estudio o en la declaración de impacto ambiental, respecto de un proyecto o actividad que cuente o deba contar, de acuerdo con la legislación vigente sobre medio ambiente, con una resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividad y b) 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 específicos y otros aportes de similar naturaleza. En ambos casos, los gastos o desembolsos deben constar en un contrato o convenio suscrito con un órgano de la administración del Estado. Dichos pagos o desembolsos no deben efectuarse directa o indirectamente en beneficio de empresas del mismo grupo empresarial en los términos del número 14 del artículo 8° del Código Tributario o de personas o entidades relacionadas en los términos del número 17 de la misma norma. 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.”

Conforme lo anterior, y en lo que interesa al presente análisis, el párrafo segundo³ del N° 13 del inciso cuarto del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, consagra las siguientes hipótesis de gastos o desembolsos tributariamente aceptados:

- a) Los que el titular incurra con ocasión de compromisos ambientales incluidos en el estudio o en la declaración de impacto ambiental, respecto de un proyecto o actividad que cuente o deba contar, de acuerdo con la legislación vigente sobre medio ambiente, con una resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividad.
- b) Los 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 específicos y otros aportes de similar naturaleza.

En ambos casos⁴, la ley exige que los gastos o desembolsos deban constar en un contrato o convenio suscrito con un órgano de la administración del Estado.

En el caso de la letra a), los gastos o desembolsos (además de constar en un contrato o convenio suscrito con un órgano de la administración del Estado) deben cumplir las siguientes exigencias:

- (i) El contribuyente debe ser titular de un proyecto o actividad aprobada mediante resolución dictada por la autoridad competente; y,
- (ii) El gasto o desembolso debe efectuarse con ocasión de compromisos ambientales incluidos en el estudio o en la declaración de impacto ambiental del proyecto o actividad que cumpla el requisito (i), anterior.

Como se aprecia, en el caso de la letra a) los gastos o desembolsos forman parte de las exigencias ambientales formuladas por la autoridad competente para el respectivo proyecto o actividad, y no un simple acuerdo suscrito con el órgano de la administración del Estado que el contribuyente determine.

³ El párrafo primero trata de los gastos o desembolsos incurridos con motivo de exigencias, medidas o condiciones medioambientales impuestas para la ejecución de un proyecto o actividad, contenidas en la resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividad de acuerdo a la legislación vigente sobre medio ambiente.

⁴ El párrafo segundo del N° 13 parte disponiendo que también se pueden deducir los gastos o desembolsos signados con las letras a) y b), disponiendo en otra parte que “[e]n ambos casos”, los gastos o desembolsos deben constar en un contrato o convenio suscrito con un órgano de la administración del Estado.

Por otra parte, en el caso de la letra b), los gastos o desembolsos (además de constar en un contrato o convenio suscrito con un órgano de la administración del Estado) deben cumplir las siguientes exigencias:

- i) Efectuarse “en favor de la comunidad”; y,
- (ii) Suponer 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 específicos y otros aportes de similar naturaleza.

En este caso, la norma es suficientemente exigente en cuanto al destino de los gastos o desembolsos (la comunidad) y la forma de materializarlos (beneficios que perduren en el tiempo mediante obras, infraestructuras o programas específicos). Esto es, los gastos o desembolsos deben efectuarse a través de aportes que otorguen valor a la comunidad, que dicho valor sea conmensurable (objetivo) y concreto, y que, por las mismas razones, puedan ser fiscalizados por los órganos competentes o la propia comunidad.

En dicho contexto, la exigencia que los gastos o desembolsos deban constar en un contrato o convenio suscrito con un órgano de la administración del Estado tiene como propósito, por una parte, evitar el potencial arbitraje del contribuyente, conviniendo directamente con distintas organizaciones comunitarias beneficios o aportes de diversa naturaleza, en forma inorgánica o inconsistente con los intereses de las comunidades locales; y, por otra, la intervención de un órgano de la administración del Estado, sujeto al principio de probidad, que ofrezca los debidos resguardos y garantías sobre el buen uso y destino de los recursos.

Lo señalado precedentemente, por lo demás, resultaría consistente con lo dispuesto en la Ley N° 19.300, sobre Bases Generales del Medio Ambiente, que confiere a los municipios y gobiernos locales, entre otras atribuciones, la posibilidad de señalar si los proyectos o actividades se relacionan con las políticas, planes y programas de desarrollo regional y con los planes de desarrollo comunal, respectivamente.

De este modo, si bien los gastos o desembolsos deben constar en un contrato o convenio suscrito con un órgano de la administración del Estado, nada impide que, en definitiva, los gastos o desembolsos sean destinados a las organizaciones comunitarias que el propio órgano de la administración del Estado determine en función de sus planes, políticas y programas.

Por cierto, a pesar que no es parte de la consulta que motiva la presentación, los pagos o desembolsos a que se refieren las letras a) y b) del párrafo segundo del N° 13 del inciso cuarto del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, además de constar en un contrato o convenio suscrito con un órgano de la administración del Estado, deben someterse a las siguientes reglas:

- (i) No deben efectuarse directa o indirectamente en beneficio de empresas del mismo grupo empresarial en los términos del número 14 del artículo 8° del Código Tributario o de personas o entidades relacionadas en los términos del número 17 de la misma norma.
- (ii) 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.

Por otra parte, cabe agregar que el nuevo N° 13, incorporado al inciso cuarto del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se enmarca en el contexto más amplio de medidas tributarias vinculadas al medio ambiente introducidas por la Ley N° 21.210, como son las mejoras introducidas al denominado impuesto a las emisiones de fuentes fijas contaminantes⁵ y la incorporación de una contribución para el desarrollo regional⁶.

⁵ Artículo décimo sexto de la Ley N° 21.210, que introduce modificaciones en el artículo 8 de la ley N° 20.780.

⁶ Artículo trigésimo segundo de la Ley N° 21.210.

En cuanto a su vigencia, si bien el citado N° 13 se aplica a los gastos pagados o adeudados a contar del 1 de enero de 2020⁷, con anterioridad este Servicio resolvió⁸ que los desembolsos destinados a las medidas de mitigación, reparación o compensación ambiental que obedezcan a condiciones o exigencias para la ejecución de proyectos o actividades o a medidas de mitigación, compensación y reparación incluidas en una resolución de calificación ambiental son obligatorios e inevitables para la generación de la renta afecta a IDPC por el proyecto o actividad aprobado deducibles como gasto necesario en la determinación de la renta líquida imponible afecta a IDPC.

Lo mismo resolvió⁹ respecto de medidas y compromisos adoptados como consecuencia de un proceso de consulta de buena fe realizado conforme al Decreto Supremo N° 66, del 2013, del Ministerio de Desarrollo Social, debidamente plasmadas en el expediente de la consulta; o bien hayan sido adoptadas en las reuniones con los grupos humanos pertenecientes a pueblos indígenas celebradas conforme al artículo 86 del Reglamento del Sistema de Evaluación de Impacto Ambiental (SEIA), plasmadas en las actas de las reuniones; y adicionalmente reúnan las demás condiciones que se desprenden del propio artículo 31 de la LIR, especialmente la razonabilidad en cuanto a su monto.

Finalmente, a pesar que no es competencia de este Servicio, se estima que el principio de probidad, en cuanto principio, admite grados o niveles de cumplimiento, especialmente si la propia ley, en este caso medioambiental o tributaria, impone los debidos resguardos o exigencias que evitan lesionar dicho principio.

En lo estrictamente tributario, el incumplimiento de esos resguardos, es decir, de los requisitos legales dispuestos por el N° 13 del inciso cuarto del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, impide al contribuyente deducir como gasto esos desembolsos, debiendo agregarlos a su renta líquida imponible de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 33, N° 1, letra g) de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

En consecuencia, al menos para fines tributarios y sujeto al cumplimiento de los resguardos arriba señalados, es posible efectuar donaciones a municipios o gobiernos regionales que, de algún modo, podrían participar en los procesos de calificación de proyectos ambientales.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente se informa que:

- 1) Para fines tributarios, el nuevo N° 13 del inciso cuarto del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, permite deducir como gasto los desembolsos, que, además de cumplir las exigencias dispuestas en las letras a) y b) del párrafo segundo del citado N° 13, consten en un contrato o convenio suscrito con un órgano de la administración del Estado.
- 2) Esta exigencia, a su turno, se estableció con el propósito que los aportes se canalicen a través de proyectos concretos, de modo orgánico, sujetos a controles y conforme con las políticas, planes y programas de los respectivos gobiernos municipales o regionales.
- 3) Además de constar en un contrato o convenio suscrito con un órgano de la administración del Estado, deben someterse a las siguientes reglas:
 - a) No deben efectuarse directa o indirectamente en beneficio de empresas del mismo grupo empresarial en los términos del número 14 del artículo 8° del Código Tributario o de personas o entidades relacionadas en los términos del número 17 de la misma norma.
 - b) 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.

⁷ De acuerdo al artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.210.

⁸ Oficio N° 888 de 2017.

⁹ Oficio N° 888 de 2017.

- 4) El citado N° 13 se enmarca en el contexto más amplio de medidas tributarias vinculadas al medio ambiente introducidas por la Ley N° 21.210.
- 5) Si bien el citado N° 13 se aplica a los gastos pagados o adeudados a contar del 1 de enero de 2020, con anterioridad este Servicio acogió un criterio similar, aceptando como gasto deducible para producir la renta los desembolsos destinados a las medidas de mitigación, reparación o compensación ambiental incluidos en una resolución de calificación ambiental.
- 6) Por otra parte, a pesar que no es competencia de este Servicio, se estima que el nuevo N° 13 del inciso cuarto del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta impondría resguardos suficientes a fin de evitar se lesione, o se pueda lesionar, el principio de probidad.
- 7) De incumplirse esos resguardos, el contribuyente queda tributariamente impedido de deducir como gasto los desembolsos, debiendo agregarlos a su renta líquida imponible de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 33, N° 1, letra g) de la Ley sobre Impuesto a la Renta.
- 8) Al menos para fines tributarios, y sujeto al cumplimiento de los resguardos señalados, es posible efectuar donaciones a municipios o gobiernos regionales que, de algún modo, podrían participar en los procesos de calificación de proyectos ambientales.

Se hace presente que este informe ha sido preparado con asesoría jurídica.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 906, de 11.05.2020
Subdirección Normativa
Dpto. de Técnica Tributaria