



Universidad del Desarrollo

Facultad de Derecho
Sede Concepción

RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL EN CHILE, UNA MIRADA A
PARTIR DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS

POR: BÁRBARA NATALIA FLORES DURÁN

Tesis presentada a la Facultad de Derecho de la Universidad del Desarrollo para optar
al grado académico de Magíster en Derecho de la Empresa

PROFESOR GUÍA:

Sra. FERNANDA JUPPET EWING

Julio 2020

CONCEPCIÓN

© Se autoriza la reproducción de esta obra para fines académicos o de investigación, siempre que se incluya la referencia bibliográfica.

ÍNDICE

RESUMEN.....	4
PALABRAS CLAVES.....	4
INTRODUCCIÓN.....	4
RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL, TRATAMIENTO TRIBUTARIO.....	8
ANÁLISIS CIRCULARES Y OFICIOS DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS.....	11
CIRCULARES.....	11
I. Circular N° 54, de 2 de octubre de 2009. “Castigo de alimentos cuya comercialización se ha vuelto inviable”.....	11
II. Circular N° 39, de 13 de julio de 2018. “Complementa Circular N° 54 del 2 de octubre de 2009, extendiendo el tratamiento tributario contenida en ella a los pañales...”.....	14
III. Circular N° 42, de 9 de agosto de 2018. “Complementa Circular N° 54 del 2 de octubre de 2009, extendiendo el tratamiento tributario contenida en ella, a los productos de higiene personal...”.....	14
IV. Circular N° 60, de 28 de diciembre de 2018. “Refunde y complementa las Circulares N° 54 de 2 de octubre de 2009, N° 39 de 13 de julio de 2018 y N° 42 de 9 de agosto de 2018, sobre castigo de productos aptos para el consumo humano que hubieren perdido su valor comercial, dificultando o haciendo imposible su comercialización”.....	15
OFICIOS.....	18
I. Oficio N° 1373, de 27 de abril de 2009.....	18
II. Oficio N° 336, de 24 de febrero de 2010.....	21
III. Oficio N° 1381, de 27 de mayo de 2015.....	22
IV. Oficio N° 888, de 26 de abril de 2017.....	24
V. Oficio N° 2660, de 19 de diciembre de 2017.....	28
CONCLUSIÓN.....	30
BIBLIOGRAFÍA.....	33
ANEXOS.....	34

RESUMEN

La presente investigación analiza la interpretación administrativa que realiza el Servicio de Impuestos Internos, relativa al tratamiento tributario de actividades y desembolsos relacionados con la Responsabilidad Social Empresarial, en dos de sus ámbitos más destacados, el social y ambiental. Para ello, se analizan cuatro circulares relativas al castigo de productos cuya comercialización se ha vuelto inviable y cinco oficios que resuelven consultas de empresas en torno al tratamiento tributario de distintos tipos de desembolsos relacionados con la RSE. Según los criterios seguidos por el Servicio de Impuestos Internos, se concluye que se busca evitar que las empresas se vean desincentivadas tributariamente a la hora de destinar los recursos para la implementación de políticas o medidas relacionadas con la RSE.

PALABRAS CLAVES

Empresas, Responsabilidad Social Empresarial, Servicio de Impuestos Internos, Tratamiento Tributario, Ley de Impuesto a la Renta.

INTRODUCCIÓN

La empresa es un agente económico que puede tener distintos tamaños, diversos tipos de forma jurídica y numerosos objetivos, además de situarse en múltiples sectores de la economía nacional. Hay, por tanto, una amplia gama de posibilidades para el desarrollo de las empresas en el mundo actual. Según el Diccionario de la Real Academia Española, la empresa es una “unidad de organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos”¹. En una economía de libre mercado, la empresa juega un rol fundamental como agente económico. Su relación con otras empresas -locales, internacionales o transnacionales- y, sobre todo, con el mercado en general, constituye un aspecto esencial para el crecimiento macroeconómico de los países².

¹ <https://dle.rae.es/empresa>

² SMITH, Adam, *La riqueza de las Naciones*, Madrid: Alianza Editorial, 1996, pp. 33 y ss.

Desde una perspectiva de la economía clásica, el único propósito de las empresas es generar utilidades para ser distribuidas entre sus dueños³. Según el economista Milton Friedman, la principal preocupación de una empresa es la obtención de ganancias, en tanto: “La única responsabilidad social de la empresa es ganar dinero”⁴. Esta frase refleja claramente la función que un sector importante y mayoritario de la época asignó a la empresa como agente clave en la sociedad. Sin embargo, con el paso de los años, las empresas se vieron en la necesidad de atender nuevos objetivos y evaluar las actividades que realizaban en función de nuevas exigencias sociales.

Hoy en día, las empresas se preocupan también del impacto generado por su funcionamiento, adoptando una postura que abarca algo más que el objetivo de obtener mayores utilidades⁵. Esta evolución se debe, en gran medida, en el desarrollo de lo que conocemos como Responsabilidad Social Empresarial. La Responsabilidad Social Empresarial (desde ahora en adelante RSE) tiene sus orígenes a finales del siglo XVIII con el inicio de la Revolución Industrial en Inglaterra, para luego desarrollarse en el marco de la sociedad industrial⁶. En el siglo XX, específicamente en la década de los 50, la RSE surgió como disciplina empresarial en Estados Unidos. El concepto de RSE se sustentó en la idea de que una empresa no solo tiene obligaciones con sus accionistas, sino también responsabilidades con otros *stakeholders*⁷ que se relacionan directa o indirectamente con ella. Además, la empresa es responsable de los impactos sociales y ambientales generados por su propio negocio⁸. Al respecto, es importante considerar que, de acuerdo a Carroll y Buchholtz (2000), la RSE abarca cuatro dimensiones: 1) Filantrópica, es decir, contribuciones corporativas, implicación social y mejoras y

³ ANGUITA O. Christian, “El rol del derecho en la responsabilidad social de la empresa”, AÑO 8 N° 1, *ARS BONI ET AEQUI*, 2012, p. 219.

⁴ NAVARRO G. Fernando, *Responsabilidad Social Corporativa: Teoría y práctica*, ESIC, segunda edición, 2012, pp. 62.

⁵ MARTOS M. Marta, “La responsabilidad social corporativa en la gestión hotelera”, *Anuario Turismo y Sociedad*, vol. XII, 2011, pp. 169 ss.

⁶ RUIZ O. Eugenio, GAGO G. María Lourdes, GARCÍA L. Carmen y LÓPEZ B. Soledad, *Recursos humanos y responsabilidad social corporativa*, Mc Graw Hill Education, primera edición, 2013, p. 261.

⁷ Stakeholders: Cualquier grupo o individuo que puede afectar o ser afectado por el logro de los objetivos de la empresa. R.E. Freeman, 1984.

⁸ PERDIGUERO Tomás y GARCÍA R. Andrés, *La Responsabilidad Social de las Empresas y los Nuevos Desafíos de la Gestión Empresarial*, PUV, primera edición, 2005, pp. 51.

voluntarismo, 2) Ética, lo que implica evitar prácticas cuestionables, 3) Legal o, en otras palabras, obedecer las leyes y adherirse a las regulaciones y 4) Económica, es decir, ser rentable⁹.

La literatura presenta numerosas definiciones en torno al concepto de RSE. Para efectos de esta investigación, consideramos relevante destacar que: “La RSE se basa en la mejora continua que permite a la empresa ser más competitiva no a costa de, sino respetando y promoviendo el desarrollo pleno de las personas, de las comunidades en las que opera y del entorno”¹⁰. Esta definición da cuenta de la importancia del desarrollo de las personas y las comunidades en las cuales la empresa funciona. De esta forma, ya no sería un ente sin relación con su entorno o independiente de éste. En segundo lugar, la RSE se ha definido como: “El conjunto de acciones que toman en consideración las empresas para que sus actividades tengan repercusiones positivas sobre la sociedad y que afirman principios y valores por los que se rigen, tanto en sus propios métodos y procesos internos como en su relación con los demás actores”¹¹. Esta segunda definición pone énfasis en las acciones impulsadas por la empresa y sus repercusiones positivas para la sociedad. Finalmente, la RSE implica “Una nueva visión de la implicación y la trascendencia de la labor de la empresa en el mundo globalizado en el que vivimos”¹². Esta tercera definición pretende abordar todas las labores asociadas a una empresa en el contexto de la globalización actual.

Las empresas han comprendido la importancia de la RSE, modificando, a partir de ella, sus prácticas habituales. Chile no se ha quedado atrás en este aspecto. Grandes empresas, tales como Cencosud, CAP Acero, Celulosa Arauco, CGE, Sodimac y otras, han elaborado, periódicamente, reportes de sostenibilidad derivados de las prácticas de RSE. Aún así, las empresas locales experimentan un retraso en comparación a los países desarrollados, donde la RSE se ha impuesto como un nuevo paradigma para las

⁹ NAVARRO G. Fernando, *Responsabilidad*, Ob. Cit., p. 73.

¹⁰ *Ibíd*em p. 71.

¹¹ RUIZ O. Eugenio, GAGO G. María Lourdes, GARCÍA L. Carmen y LÓPEZ B. Soledad, *Recursos*, Ob. Cit., p. 262.

¹² *Ídem*.

empresas. Por ejemplo, el caso nacional de la planta Freirina, de propiedad de la empresa Agrosuper, podría haberse manejado de forma distinta si se hubiesen promovido prácticas de responsabilidad social empresarial¹³. Luego de meses de conflicto, Agrosuper terminó cerrando la planta de forma indefinida.

En virtud de las diversas nociones revisadas, podemos plantear que una empresa socialmente responsable es aquella que posee la capacidad de considerar los intereses de los diferentes *stakeholders* (accionistas, empleados, prestadores de servicios, proveedores, consumidores, comunidad, gobierno y medio ambiente) e incorporarlos en la planificación de sus actividades. Con ello, se busca atender a las demandas de todos estos grupos, y no sólo de los accionistas o propietarios¹⁴.

La relevancia de este estudio se debe a la evolución y utilidad de la RSE en relación al mundo globalizado de hoy. Los temas sociales y ambientales no son los mismos de hace 50 años, han ido evolucionando a la par con la sociedad. Hace no tanto tiempo las empresas no se preocupaban de las consecuencias ambientales que producían, ni las personas se preocupaban por el mundo que iban a tener sus nietos. La sociedad se preocupa cada vez más de cómo las empresas integran estos temas, por lo cual resulta interesante analizar como un servicio público, el Servicio de Impuestos Internos, lo ha abordado a través de sus circulares y oficios.

Una de las aristas relevantes en relación con la RSE, dado el impacto que puede tener en el análisis de costos/beneficios por parte de las empresas, es el tratamiento tributario de los gastos y desembolsos en que la empresa debe incurrir con ocasión de la implementación de políticas y medidas de RSE. A efectos de analizar dicho tratamiento tributario, en la presente investigación se analizarán las instrucciones y jurisprudencia administrativa emitida por el Servicio de Impuestos internos (desde ahora en adelante SII) en relación con el mismo. Para la elección de los documentos se consideraron dos

¹³ La planta Freirina, perteneciente a Agrosuper, realizó un proyecto de crianza y faenamiento de cerdos en las zonas aledañas a Freirina, destinada a albergar a más de 120.000 animales.

¹⁴ ALDEANUEVA F. Ignacio, "Los grupos de interés en el ámbito de la responsabilidad social universitaria: un enfoque teórico", XLVI, *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, 2013, pp. 238 ss.

de los ámbitos más destacados de la RSE: el social y el ambiental. En primer lugar, se analizará la circular del SII, sobre el “Castigo de alimentos cuya comercialización se ha vuelto inviable”, para luego seguir con circulares complementarias a la mencionada. Posteriormente, se analizarán ciertos oficios del SII, en los cuales se aborda el tratamiento tributario de ciertos desembolsos relacionados a la RSE, particularmente en relación con el aspecto ambiental.

En las dos situaciones a analizar, se cumple el ámbito económico de la RSE, es decir, se genera una “ganancia” o “ventaja” para la empresa. También se cumple el ámbito legal, puesto que se da cumplimiento a la normativa chilena y, además, se advierte una arista social comunitaria y una ambiental, respecto a la sociedad donde la empresa desarrolla sus actividades y con la cual se relaciona.

RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL, TRATAMIENTO TRIBUTARIO

Para efectos de la presente investigación, entenderemos la RSE como aquellos compromisos que asume la empresa con sus *stakeholders* y que tienen consecuencias positivas para su funcionamiento. Los compromisos pueden ser: sociales, económicos y/o ambientales. Esta noción surge de la adopción del modelo de construcción conceptual de Gary Goertz¹⁵, quien plantea que los conceptos en Ciencias Sociales son multidimensionales y poseen multiniveles. Nos centraremos en los niveles básico y secundario, no consideraremos el nivel de indicadores. El nivel básico corresponde al concepto propiamente tal, en nuestro caso a analizar, la noción de RSE. Por su parte, el nivel secundario -o también llamado “de atributos”- contiene los diversos elementos que dan forma al concepto trabajado. En esta investigación, el nivel de atributos incluye las siguientes dimensiones: a) los compromisos que tiene la empresa con sus *stakeholders* y que los afectan de manera positiva y b) los compromisos definidos como sociales, económicos o ambientales.

¹⁵ GOERTZ Gary, “Social Science Concepts: A Users´s Guide”, *Princeton University Press*, 2006, pp. 5 ss.

Los *stakeholders* con los que se relaciona la empresa pueden ser: a) internos, sean accionistas, trabajadores, familias de los trabajadores, contratistas, proveedores, etc. y b) externos, tales como consumidores, vecinos de la localidad donde las empresas tienen sus asientos, sociedad en la cual desarrollan sus servicios, etc.¹⁶. Respecto de los compromisos sociales, económicos o ambientales, podemos identificar diversas acciones relacionadas con la formación de los trabajadores, el impacto de las actividades productivas en el medio ambiente, la creación de puestos de trabajo, la ayuda proporcionada a la localidad donde se instalan las empresas, etc.

Un aspecto relevante de la RSE es su carácter voluntario. Diversas definiciones de RSE dan cuenta de esta característica; por ejemplo, en el Libro Verde de la Unión Europea, la RSE es definida como: “la integración voluntaria por parte de las empresas, de las preocupaciones sociales y medioambientales en sus operaciones comerciales y sus relaciones con sus interlocutores...”¹⁷. Por esta razón, las empresas son libres de elegir ser socialmente responsables, pero lo voluntario y obligatorio va evolucionando con el tiempo. Aún cuando esta característica sigue siendo relevante- y lo es para la realidad chilena-, en el ámbito internacional son cada vez más los estados que regulan positivamente estas prácticas, haciendo que los directores consideren a los *stakeholders* al momento de tomar decisiones¹⁸. Si bien la RSE no es exigida por ley, las empresas pueden ir más allá de lo establecido y demostrar un mayor interés a partir de acciones adicionales.

Por otro lado, las sociedades han aumentado sus exigencias sobre cómo las empresas deben desarrollar sus actividades, siendo conscientes del impacto que genera la producción en el entorno¹⁹. En relación a este punto, observamos, especialmente, la utilidad de la RSE en la sociedad, funcionando como una herramienta de gestión y

¹⁶ NAVARRO G. Fernando, *Responsabilidad*, Ob. Cit., p. 89.

¹⁷ RUIZ O. Eugenio, GAGO G. María Lourdes, GARCÍA L. Carmen y LÓPEZ B. Soledad, *Recursos*, Ob. Cit., p. 262.

¹⁸ ANGUITA O. Christian, *El rol*, Ob. cit., p. 223.

¹⁹ NAVARRO G. Fernando, *Responsabilidad*, Ob. cit., pp. 68 y ss.

creación de valor para la empresa²⁰. Los consumidores o los inversionistas pueden preferir empresas responsables socialmente al momento de contratar o comprar un determinado servicio o de elegir con quienes realizar sus inversiones. Así, algunas empresas se han preocupado de obtener certificaciones que acrediten ciertas características asociadas a la RSE, como el “sello Chile verde” en materia ambiental, que puede ser de utilidad para atraer a los consumidores consientes²¹. Los consumidores son actores importantes ya que pueden, a través de sus compras o contratación de servicios, premiar o castigar a una empresa, por lo que sus actos de consumo se convierten en verdaderas herramientas de transformación social²². La empresa en este mundo globalizado valora su “imagen”. En el caso de las empresas, la RSE es útil en la medida que permite mejorar su credibilidad y obtener mayores ventajas comparativas²³. Un estudio realizado por PricewaterhouseCoopers (2003) concluyó que, para un 74% de las empresas españolas, la RSE afecta positivamente la rentabilidad final de la empresa; para un 91%, los motores impulsores de la RSE son la mejora de la reputación y, para un 81%, la obtención de ventajas competitivas²⁴. De esta forma, la RSE podría ser clave en la competitividad actual.

A continuación, analizaremos las instrucciones y jurisprudencia administrativa del SII, que incluyen actividades y desembolsos relacionados con la RSE en los ámbitos social y ambiental. El Servicio de Impuestos Internos tiene como función aplicar y fiscalizar todos los impuestos internos establecidos o por establecer, fiscales o de otro carácter, respecto de los cuales tenga interés el fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por ley a una autoridad diferente²⁵. De interés para esta investigación, son sus tareas específicas de interpretar administrativamente las

²⁰ CANCINO del C. Christian y MORALES P. Mario, *Responsabilidad Social Empresarial*, Departamento Control de Gestión y Sistemas de Información de la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile, primera edición, 2008, pp. 47.

²¹ PINTO Marco Antonio, *Responsabilidad social empresarial*, B&B Impresiones, p. 54.

²² LOPES DE OLIVEIRA F. Miguel y MONEVA A. José, “El desempeño económico financiero y responsabilidad social corporativa”, N° 58, *Contaduría y Administración*, 2013, p. 136.

²³ *Ibidem*. p. 137.

²⁴ NAVARRO G. Fernando, *Responsabilidad*, Ob. cit., pp. 75 s.

²⁵ DFL N° 7 (15-10-1980), art. 1.

disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos²⁶. La interpretación administrativa de la ley tributaria es obligatoria para los funcionarios del servicio y voluntaria para los contribuyentes, quienes pueden acogerse cuando así lo estimen conveniente. Si el SII cambia su interpretación, no podrá realizar cobros retroactivos²⁷.

Para efectuar estas interpretaciones, el SII dispone de circulares, resoluciones y oficios. En primer lugar, abordaremos cuatro circulares del SII, seleccionadas debido a sus consecuencias o impacto en el marco de la RSE. Como veremos más adelante, estos efectos poseen un carácter dual. La primera circular analizada hace referencia a los “Castigos de alimentos cuya comercialización se ha vuelto inviable” y las siguientes corresponden a sus instrucciones complementarias. En segundo lugar, abordaremos cinco oficios, los cuales responden consultas respecto al tratamiento tributario de distintos desembolsos relacionados con la RSE. El análisis de estos documentos pone especial énfasis en la Ley de Impuesto a la Renta (desde ahora en adelante “LIR”) particularmente en el tratamiento de los gastos y desembolsos asociados a la implementación de políticas y medidas de RSE. En algunos oficios se resuelven también consultas relacionadas al derecho a crédito fiscal por el IVA soportado en las adquisiciones o los servicios utilizados. Este tema no se tratará aquí puesto que excede los objetivos de la investigación.

ANÁLISIS CIRCULARES Y OFICIOS DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS

CIRCULARES

I. Circular N° 54, de 2 de octubre de 2009. “Castigo de alimentos cuya comercialización se ha vuelto inviable”.

En virtud de esta circular, conforme al artículo 31 N° 3 de la LIR, el SII interpreta que las empresas elaboradoras, importadoras, distribuidoras y comercializadoras de

²⁶ CT, art. 6.

²⁷ CT, art. 26.

alimentos pueden deducir, como gasto necesario para producir la renta líquida imponible de primera categoría, las pérdidas de los alimentos que, habiendo perdido su valor comercial, son entregados en forma gratuita a una institución sin fines de lucro. Esta institución debe poner los productos a disposición de personas de escasos recursos. Es importante señalar que, si bien dichos alimentos ya no poseen un valor comercial para la empresa, esta condición no impide su uso para el consumo humano²⁸.

Las distintas empresas pertenecientes a la industria alimentaria enfrentan pérdidas de productos, puesto que, por distintos motivos, su comercialización se vuelve inviable. Habitualmente, estos productos terminan siendo destruidos. El N° 3 del artículo 31 de la LIR admite el reconocimiento de las pérdidas sufridas por la empresa durante el año comercial a que se refiere el impuesto. La deducción como pérdida del valor o costo para fines tributarios se realizará respecto de aquellos alimentos que han sido castigados por haber expirado su fecha de vencimiento o porque su comercialización se ha vuelto inviable. Pueden ser inviables por defectos de fabricación, rotulación, envoltura u otros. Además debe justificarse la deducción como gasto del valor de costo de los productos destruidos. Previo a las instrucciones del SII que contempla esta interpretación más flexible, se entendía que el castigo sólo operaba y por tanto la pérdida solo se generaba y podía deducirse cuando los alimentos eran destruidos.

En relación al castigo, se establecen ciertos criterios que permiten acreditar la pérdida del valor de costo de los productos y garantizar, con ello, su posterior entrega a instituciones encargadas de distribuir alimentos gratuitos a personas de escasos recursos cumpliendo los resguardos y procedimientos dispuestos por la autoridad²⁹. A partir de esta acción, se evita la destrucción de los alimentos sin valor comercial y se otorga un nuevo uso a los productos. El SII establece dos circunstancias esenciales para la deducción como pérdida del valor de costo de los productos vencidos o defectuosos:

- a) Que los alimentos hayan perdido su valor comercial para la empresa y que aún sean aptos para el consumo humano de acuerdo a las normas legales y reglamentarias en

²⁸ Circular N° 54 del Servicio de Impuestos Internos, 2 de octubre de 2009, p. 2.

²⁹ Res. Ex. N° 59 de 2014 y N° 59 de 2018.

materia sanitaria, b) Que los alimentos hayan sido entregados gratuitamente por la empresa a personas de escasos recursos para su consumo final, sea directamente o a través de una institución sin fines de lucro “intermediaria”.

En esta circular, el SII amplía el criterio de deducción de gasto necesario para producir la renta respecto del castigo de alimentos. Anteriormente, la deducción era posible sólo cuando los alimentos inviables comercialmente eran destruidos, aún cuando todavía pudieren ser aptos para el consumo humano. Los alimentos no podían ser destinados a otro fin y, al tiempo, hacer posible la deducción. Ello contribuía a la generación de residuos, sin dar otra finalidad a los alimentos que aún podían ser consumidos por la población. Con la nueva circular, fue posible deducir como gasto necesario aquellos alimentos sin valor comercial y aún aptos para el consumo humano, con la condición de ser entregados a una institución sin fines de lucro encargada de distribuir los productos a personas de escasos recursos, conforme a los requisitos establecidos por la ley.

Al entregar este tipo de alimentos, la empresa realiza una acción socialmente responsable tanto desde un punto de vista social como ambiental. En relación al ámbito social, los alimentos pueden ser consumidos por personas de escasos recursos -del lugar donde se instala la empresa o de otro territorio elegido-, lo que tiene un impacto positivo, especialmente, considerando los índices de pobreza existentes a nivel nacional³⁰. Respecto al ámbito ambiental, la interpretación tradicional incentivaba la destrucción de alimentos, aún cuando éstos eran aptos para el consumo humano. Con la nueva circular, se permitía evitar esta destrucción innecesaria y, con ello, se fomenta una disminución en la cantidad de residuos generados por la empresa. Este accionar resulta atractivo puesto que, además, permite la deducción del gasto. De esta forma, la Circular analizada constituye un mecanismo legal para fomentar la responsabilidad social empresarial.

³⁰ http://www.desarrollosocialyfamilia.gob.cl/storage/docs/Informe_de_Desarrollo_Social_2019.pdf

II. Circular N° 39, de 13 de julio de 2018. “Complementa Circular N° 54 del 2 de octubre de 2009, extendiendo el tratamiento tributario contenida en ella a los pañales...”.

A través de esta circular, el SII complementa la Circular N° 54 de octubre de 2009 analizada anteriormente, extendiendo el tratamiento tributario³¹ a la entrega gratuita de pañales defectuosos que hayan perdido su valor comercial. Sujetándose a esta modalidad de castigo, se permite la deducción como gasto necesario, para calcular la renta líquida imponible de primera categoría, de la pérdida equivalente a su valor de costo para fines tributarios. La deducción puede realizarse cuando la institución sin fines de lucro que recibe los alimentos realiza la respectiva entrega a personas de escasos recursos o en situación de vulnerabilidad, garantizando así el consumo humano. Al igual que en la Circular N° 54, los productos en cuestión -en este caso, los pañales- han perdido su valor comercial para la empresa, aunque aún pueden ser aprovechados por las personas que indica el SII. Además de los requisitos ya mencionados, el SII exige una guía de despacho emitida por la empresa como respaldo de la entrega de los productos. Esta guía debe indicar que la entrega no constituye una venta y que las pérdidas deben estar debidamente contabilizadas.

Esta circular logra ampliar la esfera de aplicación de los criterios y fines promovidos por la Circular N° 54 de 2009, incluyendo un producto utilizado significativamente por las familias chilenas. Además, los pañales requieren 500 años para poder descomponerse por completo³².

III. Circular N° 42, de 9 de agosto de 2018. “Complementa Circular N° 54 del 2 de octubre de 2009, extendiendo el tratamiento tributario contenida en ella, a los productos de higiene personal...”.

Un mes después de publicarse la Circular N° 39 del 2018, el SII decidió extender nuevamente el tratamiento tributario de la Circular N° 54 del 2009 a los productos de

³¹ Circular N° 39 del Servicio de Impuestos Internos, 13 de julio de 2018, p. 1.

³² https://www.huffingtonpost.es/2016/07/13/eliminar-residuos-naturaleza_n_10924234.html

higiene personal con el fin de evitar su destrucción³³. Por tanto, la deducción se hace efectiva a partir de la entrega gratuita de productos de higiene personal que perdieron su valor comercial a una institución sin fines de lucro; ésta debe destinarlos a personas de escasos recursos o en situación de vulnerabilidad para su posterior uso y/o consumo. Según la circular, constituyen productos de higiene personal los indicados en la letra c) del artículo 5° del Decreto Supremo N° 239 de 2003 del Ministerio de Salud: jabones líquidos, champúes, bálsamos acondicionadores, dentífricos, colutorios o enjuagatorios bucales, desodorantes, antiperspirantes, productos para rasurar la barba y para después de rasurarla, talcos y otros que específicamente se determinen por resolución del Instituto de Salud Pública.

Al igual que los productos incluidos en las circulares anteriores, los productos de higiene deben haber perdido su valor comercial producto de algún defecto. Otro requisito es la emisión de una guía de despacho para respaldar la entrega de los productos. Esta guía debe señalar que la entrega no constituye una venta y que las pérdidas deben estar debidamente contabilizadas. Tal como la Circular N° 39 del 2018, esta nueva circular permite ampliar el impacto social y ambiental de la empresa a través de la entrega gratuita de estos productos.

IV. Circular N° 60, de 28 de diciembre de 2018. “Refunde y complementa las Circulares N° 54 de 2 de octubre de 2009, N° 39 de 13 de julio de 2018 y N° 42 de 9 de agosto de 2018, sobre castigo de productos aptos para el consumo humano que hubieren perdido su valor comercial, dificultando o haciendo imposible su comercialización”.

Esta circular reemplaza las circulares analizadas anteriormente e incorpora nuevos productos susceptibles de ser castigados debido a la pérdida de su valor comercial³⁴. Se establece que las empresas elaboradoras, importadoras, comercializadoras y distribuidoras de alimentos y de productos de aseo e higiene

³³ Circular N° 42 del Servicio de Impuestos Internos, 9 de agosto de 2018, p. 1.

³⁴ Circular N° 60 del Servicio de Impuestos Internos, 28 de diciembre de 2018, p.1.

personal cuya comercialización sea inviable, podrán deducir como gasto necesario para producir la renta afecta a impuesto de primera categoría, las pérdidas por el castigo con cargo a resultado del valor de costo de dichos productos, cuando se cumplan los requisitos indicados en la presente Circular en análisis. La Circular incluye entre otros productos: alimentos, pañales en todas sus formas y presentaciones, toallas higiénicas femeninas, papel higiénico, desodorantes, etc., ampliando a un total de 18 los productos que pueden castigarse a través de la modalidad que se viene comentando.

Se establecen cuatro requisitos para poder acogerse a la circular: a) Los productos deben ser aptos para el consumo humano, pero deben haber perdido su valor comercial, lo cual dificulta o hace imposible su comercialización. Además, se deben indicar las posibles causas de la pérdida del valor comercial de los productos, b) Los productos deben ser entregados gratuitamente por la empresa que los elabora, importa, distribuye o comercializa, a una institución sin fines de lucro para su posterior uso y/o consumo final en personas de escasos recursos o en situación de vulnerabilidad. Las instituciones deben estar habilitadas al efecto a través de su registro ante el SII, c) Las instituciones de lucro que reciban o distribuyan los productos no deben desarrollar actividades relacionadas con la importación, elaboración o comercialización de los mismos productos y, d) Las pérdidas deben estar debidamente contabilizadas.

Analizadas estas cuatro circulares, es posible señalar que su fin es evitar la destrucción de los productos. En la primera de ellas (N° 54 de 2009), el SII sólo consideraba los alimentos que habían perdido su valor comercial, pero que aún eran aptos para el consumo humano. Con las siguientes circulares, el SII fue incorporando nuevos productos -tales como los pañales y los productos de higiene y aseo personal-, los cuales son de gran importancia para las familias chilenas. Estos productos son utilizados de forma cotidiana y pueden representar un costo importante para los consumidores o usuarios. Además, se exigió que los destinatarios fuesen, específicamente, personas de escasos recursos o en situación de vulnerabilidad, además de definir como requisito una entrega de carácter gratuita. Asimismo, la posibilidad de evitar la destrucción de los alimentos y de los otros productos permite

generar consecuencias ambientales positivas, puesto que se fomenta el uso o consumo total de los mismos. Este accionar impulsado por el SII se relaciona directamente con la responsabilidad social de las empresas, tanto en el cumplimiento de los compromisos sociales como aquellos de carácter ambiental. También, se cumple con la dimensión económica de la RSE, al admitir la reducción de los costos y la toma de decisiones estratégicas.

Mencionar, que la reacción ante esta medida ha sido positiva puesto que, más de 10 años después que fuera novedosamente abordada por la vía administrativa a través de las instrucciones y jurisprudencia administrativa del SII interpretando la LIR, el criterio ha servido de inspiración al legislador. Así la Ley 21.210³⁵ de Reforma Tributaria, entre otras materias, al modificar el artículo 31 de la LIR se encarga de regular la deducción del costo de productos comercialmente inviables. La modificación legal va aún más lejos, ya que en ciertos casos impide que se deduzca la pérdida si los bienes se destruyen en lugar de proceder a su entrega gratuita³⁶.

³⁵ LEY N° 21.210 (24-02-2020), art. 2 N° 13.

³⁶ Así se agrega expresamente en el numeral 3 del artículo 31 que las pérdidas deducibles incluyen también el referido concepto, de acuerdo con lo siguiente: “Se incluye, también, la deducción del costo para fines tributarios de aquellos alimentos destinados al consumo humano, alimentos para mascotas, productos de higiene y aseo personal, y productos de aseo y limpieza, libros, artículos escolares, ropa, juguetes, materiales de construcción, entre otros, que correspondan a bienes de uso o consumo, cuyas características y condiciones se determinen mediante resolución del Servicio. Para estos efectos, se exigirá que se trate de bienes respecto de los cuales su comercialización se ha vuelto inviable por razones de plazo, desperfectos o fallas en su fabricación, manipulación o transporte, por modificaciones sustantivas en las líneas de comercialización que conlleven la decisión de productores y vendedores de eliminar tales bienes del mercado pero que, conservando sus condiciones para el consumo o uso según corresponda, son entregados gratuitamente a instituciones sin fines de lucro, debidamente inscritas ante el Servicio, para su distribución gratuita, consumo o utilización entre personas naturales de escasos recursos beneficiarias de tales instituciones, u otras instituciones sin fines de lucro que las puedan utilizar en el cumplimiento de sus fines, todas circunstancias que deberán ser acreditadas de manera fehaciente ante el Servicio, en la forma que éste determine mediante resolución.

Del mismo modo, se procederá en la entrega gratuita de especialidades farmacéuticas y otros productos farmacéuticos que autorice el reglamento que emite el Ministerio de Salud para el control de los productos farmacéuticos de uso humano, bajo los requisitos y condiciones que dicho reglamento determine, a los establecimientos asistenciales públicos o privados, para ser dispensados en la misma condición de gratuidad a los pacientes.

OFICIOS

I. Oficio N° 1373, de 27 de abril de 2009.

A través de este dictamen, el SII responde la consulta relativa al tratamiento tributario de los desembolsos efectuados por un contribuyente en la construcción de una obra que beneficia a la comunidad. Decidimos analizar este oficio considerando que estos gastos están directamente relacionados a la RSE. Se trata de la construcción de una obra que satisface el compromiso social de la empresa con sus *stakeholders*, en este caso, la comunidad beneficiada.

Específicamente, la compañía YYYY consulta por los desembolsos para la construcción de una costanera, relacionada con la concesión marítima que se le otorgó para construir una cancha de acopio. El Decreto que otorga la concesión, impuso al concesionario la obligación de someter el proyecto al Sistema de Evaluación Ambiental. La Comisión Regional del Medio Ambiente calificó favorablemente el proyecto y, además, dio cuenta del acuerdo realizado entre la Municipalidad de TTTT y la empresa concesionaria sobre la construcción de una costanera a cargo de esta última. La costanera, de 12 metros de ancho, se construiría en la extensión que abarca la cancha de acopio del patio norte del recinto portuario y la caleta del lugar, ayudando, con ello, a la conectividad de lugar. En la resolución de la Comisión Regional, la construcción de la costanera se relacionaba con los impactos visuales y turísticos de la empresa a la cual se otorgó la concesión.

El SII indica que, de acuerdo al artículo 31 de la LIR, la renta líquida del Impuesto de Primera Categoría se determina deduciendo, de la renta bruta, todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados, pagados o adeudados en el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen ante el SII.

En conformidad con lo dispuesto en la ley número 20.920, que establece marco para la gestión de residuos, la responsabilidad extendida del productor y fomento al reciclaje, no se aceptará como gasto y se afectará con el impuesto único establecido en el inciso primero del artículo 21, la destrucción voluntaria de materias primas, insumos o bienes procesados o terminados que puedan ser entregados gratuitamente en los términos de los párrafos anteriores.”

En relación a la consulta de la empresa sobre los gastos para la construcción de una costanera, el SII señaló que para determinar la obligatoriedad del gasto se debe considerar³⁷ : a) Que se trate de gastos necesarios para producir la renta. Se entiende como gastos necesarios aquellos desembolsos de carácter inevitable u obligatorio relacionados con el giro del negocio, considerando, además, hasta qué cantidad el gasto es necesario para producir la renta. No sólo debe considerarse la naturaleza del gasto, es decir, si es obligatorio para producir la renta, también se debe tener en cuenta el monto del gasto. Asimismo, los gastos deben cumplir con una doble condición: por un lado, ser comunes, habituales y regulares y, por otro lado, inevitables, obligatorios, imprescindibles o indispensables para producir la renta, b) Que los gastos no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para obtener la renta, c) Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, que se encuentra pagado o adeudado al término del ejercicio y, d) Que se acrediten y justifiquen, de forma fehaciente, ante el SII.

Sobre la posibilidad que tiene la empresa de deducir de la renta bruta los desembolsos realizados en la construcción de la costanera, el SII considera dos esferas. La primera tiene relación con la normativa municipal. En este sentido, indica que los desembolsos para construir la costanera son imperativos para la empresa de acuerdo a las normas impartidas por el Municipio, es decir, son obligatorios puesto que constituyen una condición. Tanto en el plan regulador comunal como en la propuesta de zonificación de la Bahía de la zona, se contemplaba la construcción de la costanera, debiendo ser considerada y coordinada al momento de materializar el proyecto de la cancha de acopio. En caso de no construirse la costanera, el municipio se opondría al proyecto en su conjunto. La segunda esfera es el ámbito legal. A partir del Decreto de Concesión Marítima, el concesionario queda sometido al Sistema de Evaluación de Impacto Ambiental, por lo que sin la aprobación de la Comisión Regional del Medio Ambiente resulta imposible la realización de las obras. Por tanto, la aprobación de la Comisión es esencial para el proyecto.

³⁷ Oficio N° 1372 del Servicio de Impuestos Internos, de 27 de abril de 2009, p. 2.

De acuerdo a lo señalado anteriormente, los desembolsos para la construcción de la costanera sí podrían rebajarse como gasto tributario, puesto que se considera “obligatoria” la construcción de la costanera, siendo aplicable el artículo 31 de la LIR cumpliendo los requisitos que se señalan. La construcción de la costanera tiene por objetivo mitigar el impacto ambiental que produce la cancha de acopio y mejorar, además, la conectividad de la caleta. En este caso, las consecuencias de la construcción no sólo afectan a la empresa sino también a la comunidad del lugar donde se realizará la construcción. Por tanto, la empresa debe tener en cuenta los intereses de la comunidad y cumplir sus compromisos con ella, tanto los de carácter ambiental como social. Además, puede deducir como gasto necesario los desembolsos efectuados para la construcción de la costanera, obteniendo así una ventaja económica.

El presente oficio se emitió interpretando el artículo 31 de la LIR de acuerdo al texto previo a la Reforma introducida por la Ley N° 21.210. Al respecto, cabe señalar que con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley N° 21.210, el SII había señalado de manera consistente que, tenían el carácter de gastos necesarios para producir la renta, aquellos desembolsos de carácter inevitable u obligatorio para la generación de la renta de primera categoría, considerándose no solo la naturaleza del gasto, si no que además su monto, es decir, hasta qué cantidad el gasto ha sido necesario para producir la renta del ejercicio anual, los que debían relacionarse directamente con el giro o actividad desarrollada por el contribuyente. De acuerdo con la nueva redacción dada al inciso primero del artículo 31 de la LIR, para la determinación de la renta líquida imponible de primera categoría, se deducirán de la renta bruta *“todos los gastos necesarios para producirla, entendiéndose 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°, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio.”*.

Conforme a lo señalado, la modificación introducida viene a flexibilizar la forma en que los gastos deben relacionarse con la actividad del contribuyente y la forma en que

debe apreciarse la necesidad a tales efectos, resaltando que la necesidad apunta a la potencialidad de generar rentas y que se trate de gastos que puedan asociarse al giro del negocio, sin que deba encontrarse una correlación directa o inmediata con determinados ingresos. Esta modificación legal recoge de alguna manera el criterio contenido en el oficio bajo análisis.

II. Oficio N° 336, de 24 de febrero de 2010.

Este dictamen se pronuncia respecto de la situación de la empresa XXX cuya principal actividad consiste en la comercialización y distribución de productos derivados del petróleo. La empresa señala que, debido a los cambios en los instrumentos de planificación urbana y las solicitudes expresas de las autoridades, se vio obligada a abandonar el terreno donde funcionaba y a dismantelar las instalaciones allí construidas. Una vez realizadas estas acciones, la empresa procederá a la recuperación y saneamiento del terreno y de las aguas subterráneas, hasta cumplir con los niveles de concentración aceptables de hidrocarburos y otros compuestos, de acuerdo a la normativa vigente. Todo ello con el objetivo de asegurar el uso futuro del terreno.

En cumplimiento a la normativa del Sistema de Evaluación de Impacto Ambiental, la empresa elaboró un proyecto de saneamiento del terreno, el cual fue evaluado y aprobado por la Comisión Regional del Medio Ambiente. En su presentación, la empresa señaló que: “el compromiso con el desarrollo sustentable y la protección del medio ambiente no es sólo uno de los pilares fundamentales de la responsabilidad social empresarial de XXX, sino que además forman parte del marco jurídico que regula las actividades propias de XXX”³⁸. Al tratarse de gastos considerados obligatorios para la ejecución del proyecto y el otorgamiento de la autorización ambiental, el SII concluye que serían deducibles como gasto tributario de acuerdo al artículo 31 de la LIR. Ello, siguiendo el mismo criterio adoptado por el Oficio N° 1372 de 2009, analizado en el número anterior.

³⁸ Oficio N° 336 del Servicio de Impuestos Internos, 24 de febrero de 2010, p. 1.

En este oficio podemos advertir, además, cómo la empresa recibe un tratamiento tributario favorable respecto de los desembolsos generados, especialmente, en el ámbito ambiental de la RSE. Las acciones realizadas tuvieron consecuencias directas para el medio ambiente y los vecinos del lugar. Por tanto, la empresa cumple sus compromisos de RSE y recibe, a su vez, el beneficio del tratamiento tributario en los desembolsos incurridos.

III. Oficio N° 1381, de 27 de mayo de 2015.

Este oficio resulta interesante de analizar en cuanto se refirió al tratamiento de ciertos gastos relacionados con la RSE bajo la vigencia de la modificación introducida por la Ley N° 20.727³⁹ al artículo 21 de la LIR, y que, en definitiva, vino a restringir el criterio administrativo recogido en los 2 oficios previamente revisados, según se verá. Cabe adelantar que finalmente el legislador optó por eliminar la disposición incorporada.

En este oficio se resuelve la consulta de una empresa respecto al tratamiento tributario de los desembolsos efectuados por contratos de mitigación en general y la Resolución de Calificación Ambiental. La empresa que realizó la consulta se dedica a la generación de energía eléctrica en Chile. Para el desarrollo de sus negocios, la empresa requiere diversos vehículos de inversión que denomina Entidades de Inversión Directa (EID). Las EID, cumpliendo con la normativa vigente en relación a la ejecución de los proyectos en desarrollo, han sido previamente aprobadas por la autoridad ambiental competente a través de una resolución⁴⁰.

Las EID han efectuado diversos desembolsos para cumplir con aquellas obligaciones relacionadas a la aprobación y ejecución de los proyectos en desarrollo. Estos desembolsos son impuestos por la Resolución de Calificación Ambiental (RCA), mediante la cual se aprueba la ejecución de los proyectos que dan cumplimiento a las obligaciones asumidas en contratos suscritos con autoridades administrativas, organizaciones dotadas de personalidad jurídica u organizaciones comunitarias. El

³⁹ LEY N° 20.727 (31-01-2014), art. 4 N° 3.

⁴⁰ Oficio N° 1381 del Servicio de Impuestos Internos, 27 de mayo de 2015, p.1.

objetivo es mitigar las externalidades negativas de la ejecución de proyectos en desarrollo, lo que se conoce como “Contratos de Mitigación”.

La empresa hizo dos consultas. La primera consulta no se analizará puesto que excede los objetivos de la investigación. En relación a la segunda consulta, se pidió confirmar si se mantiene vigente y si resulta aplicable, el criterio consagrado en los Oficios N°s 1373 de 2009 y 336 de 2010. Al respecto, el SII se refirió a la modificación del artículo 21 de la LIR⁴¹, efectuada por la Ley N° 20.727, que incorporó el numeral v) al inciso 2°, señalando que el mismo:

“Libera de impuestos que la norma establece a 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 o las demás entidades que indica”.

Como se explicó al analizar los 2 oficios anteriores, el SII entendía que en general este tipo de gastos son deducibles en tanto se cumplan los supuestos que permiten concluir que son necesarios para producir la renta. Así, esta modificación restringió la deducibilidad respecto de lo que había interpretado anteriormente el SII. En efecto, al establecer que este tipo de gastos, en tanto contenidos en contratos o compromisos con la autoridad en los términos que regulaba la norma, quedaba liberado del impuesto sanción del artículo 21 de la LIR, ello implicaba que se trataba de gastos que como regla general no son deducibles (pero que no se afectan con el impuesto sanción del artículo 21).

La modificación al artículo 21 de la LIR estuvo vigente desde el 1 de enero de 2014 hasta el 1 de enero de 2017. Posteriormente, el artículo fue modificado por la Ley

⁴¹ Este artículo establecía un impuesto único de 35% para las sociedades anónimas, los contribuyentes del número 1 del artículo 58, los empresarios individuales y/o las comunidades y sociedades de personas que declaren sus rentas efectivas según contabilidad completa o acogidas al 14 bis.

N° 20.780⁴², que eliminó del texto de la referida disposición este numeral V anteriormente comentado. Respecto de esta modificación, se planteó la duda respecto de si con la derogación debía volver a entenderse que eran deducibles los gastos cumpliéndose los supuestos para calificar como necesarios para producir la renta, o bien, volvían a ser no deducibles debiendo afectarse por el impuesto sanción regulado en el artículo 21. Ello fue zanjado por el SII a través de la Circular N° 71 de 2015 y ratificado en el oficio que se analizará en el número siguiente, concluyéndose en definitiva que los gastos en cuestión serían deducibles si concurren circunstancias que permiten calificarlos como necesarios para producir la renta.

En relación a la consulta de la empresa, el SII hace una distinción, haciendo aplicable la norma del artículo 21 numeral v) de la LIR en el caso de los compromisos adquiridos en virtud del tipo de convenios referidos en dicho numeral (contratos o convenios suscritos con una autoridad pública o con alguna de las entidades que indica la norma), pero no respecto de compromisos que se deben asumir por estar expresamente comprendidos en la respectiva resolución de calificación ambiental o RCA, en cuyo caso se debe seguir el mismo criterio de los oficios N°s 1371 de 2009 y 336 de 2010. De esta manera, el SII interpretó que el alcance del numeral v) del artículo 21 de la LIR era restringido a aquellos casos expresamente mencionados en el él, mientras que en los demás casos se mantenía el criterio general de examinar si concurren circunstancias que permiten calificar los gastos como necesarios para producir la renta.

IV. Oficio N° 888, de 26 de abril de 2017.

Esta consulta fue realizada por una sociedad que estaba evaluando la posibilidad de desarrollar un proyecto de generación de energía en la zona sur de Chile, a partir de una caldera alimentada, principalmente, con biomasa agrícola. Este proyecto ingresó al Sistema de Evaluación de Impacto Ambiental (SEIA), puesto que era susceptible de causar impacto ambiental. Además, frente a la posibilidad de afectar a comunidades

⁴² LEY N° 27.780 (29-09-2014) art. 1 11).

indígenas, el proyecto debió exponerse a integrantes de las mismas comunidades para solicitar su aprobación y acordar medidas de compensación o mitigación ambiental.

Para cumplir con las medidas de mitigación, compensación y reparación que contempla la normativa medio ambiental, la sociedad suscribiría “Convenios de Colaboración” y “Contratos de Mitigación” con las comunidades indígenas, asumiendo 7 tipos de obligaciones. Estas obligaciones son⁴³: a) Apoyar técnica y económicamente a las comunidades indígenas en proyectos destinados a satisfacer sus necesidades básicas, b) Invertir, mediante su adquisición, en bienes muebles o inmuebles que requieran las comunidades, c) Otorgar apoyo profesional y técnico, junto con maquinaria y abastecimiento de materiales, para el desarrollo de proyectos de infraestructura, regadío, reforestación y regeneración de terrenos erosionados, d) Aportar fondos para actividades sociales y culturales, que promuevan y desarrollen la cultura indígena por medio de talleres, cursos y otras actividades, e) Habilitación y entrega en comodato de recintos, en favor de las comunidades, para la venta de productos agrícolas y artesanales típicos de la zona, f) Entregar a las comunidades indígenas una "cantidad y/o monto" que fluctúa, de acuerdo a parámetros objetivos, entre el 3% y 5% de las ganancias que genere el proyecto, destinada a un fondo de desarrollo comunitario y administrado por ambas partes mediante un reglamento que se celebrará para tal efecto y g) Cualquier otro desembolso de dinero o bienes que tenga por objeto mitigar, compensar y reparar el impacto ambiental del proyecto. Por otro lado, la sociedad solicitó al SII la ratificación de 4 criterios, los cuales explican brevemente en el documento de la consulta.

El SII comenzó analizando el inciso primero del artículo 31 de la LIR, que señala que la renta líquida afecta al Impuesto de Primera Categoría se determina deduciendo, de la renta bruta, todos los gastos necesarios que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30 de la LIR, pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente. Luego, señala los requisitos que se desprenden del propio artículo 31 para el concepto de gasto necesario. Continuando con el concepto y los requisitos señalados anteriormente, se indica que el carácter obligatorio de un gasto no es

⁴³ Oficio N° 888 del Servicio de Impuestos Internos, 26 de abril de 2017, p. 2.

suficiente para que el mismo sea deducible de la determinación de la renta líquida afecta al Impuesto de Primera Categoría. 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 permite la producción de la renta afecta al Impuesto de Primera Categoría⁴⁴. Por lo tanto, el SII separa los desembolsos que son considerados obligatorios o no.

Los desembolsos de los cuales depende la aprobación del proyecto o actividad son obligatorios para el contribuyente. Lo anterior es válido tanto para los desembolsos que obedecen a las exigencias del proyecto o actividades señaladas en la misma RCA, como para los desembolsos vinculados directamente con las medidas de mitigación, compensación y reparación, también comprendidas en la RCA. Los desembolsos son obligatorios porque de ellos depende la aprobación del proyecto y la generación de la renta afecta al Impuesto de Primera Categoría.

Para un correcto análisis de este oficio, hay que tener presente que la Ley N° 20.727 modificó el artículo 21 de la LIR, modificación comentada en el análisis del oficio anterior. La modificación incorporó un número v) al inciso 2° del artículo 21 de la LIR, en el cual se establece los pagos o desembolsos que no se afectarán con este impuesto.

Respecto de los desembolsos correspondientes a compromisos ambientales no contemplados en la RCA, es decir, ofrecidos voluntariamente por el titular, el tratamiento tributario dependerá de la fecha en que éstos fueron realizados. Por un lado, los desembolsos efectuados entre el 1 de enero de 2014 y el 31 de diciembre de 2016, no cumplen con las exigencias para ser deducibles como gasto necesario en la determinación de la renta líquida afecta al Impuesto de Primera Categoría. Sin embargo, si cumplen una serie de requisitos, éstos no quedan afectos a la tributación del artículo 21 de la LIR, lo cual era considerado por la modificación legal como un tratamiento tributario beneficioso para la empresa y sus gastos de RSE, pero resultó ser más restrictivo que la interpretación del SII. Por otro lado, los desembolsos efectuados a

⁴⁴ Oficio N° 888 del Servicio de Impuestos Internos, 26 de abril de 2017, p. 4.

contar del 1 de enero del 2017 deben ser analizados caso a caso para determinar si han favorecido o contribuido a la aprobación del proyecto o actividad, a cargo del Servicio de Evaluación de Impacto Ambiental o de autoridades sectoriales⁴⁵.

Este oficio resolvió la duda comentada en el análisis del punto anterior, respecto de si la eliminación del numeral v) del inciso 2 fue para volver al criterio anterior del SII o volvían a ser no deducibles y afectarse además con el impuesto sanción del SII. El SII interpreto que al suprimirse el agregado introducido al artículo 21, volvían a ser deducibles si se cumplían los requisitos ya analizados⁴⁶.

En la consulta que realizó la sociedad, los desembolsos⁴⁷ destinados a medidas de mitigación son considerados obligatorios e inevitables para producir la renta afecta al impuesto ya que tienen por objetivo generar un efecto positivo equivalente al efecto ambiental adverso, en este caso, producto la localización del proyecto y su proximidad con pueblos indígenas. Además, las medidas deben haber sido adoptadas como consecuencia del proceso de consulta de buena fe realizada conforme al Decreto Supremo N° 66, que regula el procedimiento de consulta indígena. Estos desembolsos permiten a la sociedad cumplir los compromisos ambientales con sus *stakeholders*, en este caso, las comunidades indígenas que se encuentran próximas al lugar donde se realizará el proyecto. La sociedad debe velar por los intereses de estas comunidades, por lo cual realiza medidas de mitigación. Aunque no se contemplan en la RCA, los desembolsos se consideran obligatorios, permitiendo que la empresa pueda deducir estos pagos como gasto necesario para producir la renta y, así, calcular la renta líquida afecta al Impuesto de Primera Categoría.

En relación a las obligaciones contempladas en la letra f, no se cumple con los requisitos del artículo 31 de la LIR puesto que se trata de donaciones que no están incluidas en la RCA. De esta forma, reviste la calidad de gasto rechazado afecto a la

⁴⁵ Oficio N° 888 del Servicio de Impuestos Internos, 26 de abril de 2017, p. 5.

⁴⁶ Ratificando en el caso concreto el criterio general contenido en la Circular N° 71 de 2015.

⁴⁷ Correspondientes a las obligaciones a, b, c y e señaladas anteriormente, en el caso que ellas no estuvieran contempladas en la RCA y fueren pagados o adeudados a partir del 1 de enero de 2017.

tributación del artículo 21 de la LIR, no aplicándose el numeral v) producto de su derogación.

V. Oficio N° 2660, de 19 de diciembre de 2017.

En este requerimiento, una empresa dedicada a la explotación del litio en la segunda región de nuestro país solicitó confirmar el tratamiento tributario de los desembolsos efectuados que dan cumplimiento a convenios durante el año comercial 2016 y a partir del año comercial 2017. La empresa suscribió un total de 3 convenios con la comunidad YYY. En su análisis, el SII comenzó nuevamente con el análisis del inciso primero del artículo 31 de la LIR y los requisitos que se desprenden del mismo, intentando definir cuándo un gasto es considerado necesario, tal como se realizó en los oficios anteriormente mencionados. Si bien el artículo 31 de la LIR no da un concepto de gasto necesario para producir la renta, enumera de forma no taxativa una serie de desembolsos que pueden ser rebajados.

En relación a la necesidad del gasto, el SII señala, en reiteradas ocasiones, que la exigencia hace referencia a los desembolsos de carácter inevitable u obligatorio asociados al giro del negocio⁴⁸, considerando tanto la naturaleza y la cantidad del gasto como su necesidad para producir la renta. Es decir, si el gasto fue necesario según su tipo y monto. Además, señala que este gasto debe ser imprescindible o indispensable considerando el giro de la empresa y la generación de la renta afecta al Impuesto de Primera Categoría. Por otro lado, la necesidad del gasto implica que se determine en cada caso concreto para evaluar si el gasto contribuye a la producción de la renta afecta al impuesto o no. La modificación efectuada por la Ley N° 20.727 estuvo vigente desde el 1 de enero de 2014 hasta el 31 de diciembre de 2016. Posteriormente, la Ley N° 20.780 modificó de forma integral el artículo 21, eliminando el numeral v) del inciso segundo, tal como se explicó en el análisis de los oficios anteriores. El SII a través de la Circular N°

⁴⁸ Como se explicó previamente, con la Ley N° 21.210 se modificó entre otras cosas, el concepto de gasto necesario para producir la renta, flexibilizando la forma en que tales gastos deben relacionarse con la generación de rentas, apuntando más bien a la potencialidad para generar dichas rentas, y a una relación más general con el giro o actividad del contribuyente.

71 de 2015 instruyó que estos desembolsos deben analizarse caso a caso para determinar si son o no gastos necesarios para producir la renta.

En el caso consultado por la empresa, los desembolsos por analizar corresponden a aportes de dinero para pagar estudios y compensar a comunidades que son parte del proceso de negociación de los derechos para explotar el litio. Estos aportes fueron establecidos como requisitos para aprobar la explotación⁴⁹, por lo que no corresponden a pagos “voluntarios”. Los desembolsos son realizados como requisitos para poder explotar el litio y compensar, de cierta forma, el impacto generado por el proyecto a la comunidad. Así, para poder explotar el litio y cumplir los compromisos establecidos con la comunidad, la empresa realiza estos convenios y aporta el dinero para el pago de estudios. El Oficio N° 888 de 2017 indica también que los pagos efectuados a contar del año comercial 2017 deben ser analizados caso a caso para determinar si han contribuido a la aprobación del proyecto, volviéndose necesarios e inevitables para la generación de la renta.

Por lo tanto, el SII concluye que los desembolsos en virtud de los convenios durante el año comercial 2016 corresponden a gastos rechazados liberados de la tributación del artículo 21 de la LIR, cumpliendo los requisitos allí señalados. Respecto de los desembolsos realizados en los años comerciales 2017 y siguientes, podrán rebajarse como gasto necesario cuando se paguen o adeuden, puesto que estos gastos son importantes para la suscripción de los convenios. Por lo que la derogación del numeral v) del inciso segundo del artículo 21 hizo que se volviera a un criterio más flexible. Es así como estos gastos realizados para ayudar a la comunidad que se ve afectada con la explotación del litio, pueden ser deducidos como gasto necesario y así determinar la renta líquida afecta al Impuesto de Primera Categoría. De esta forma, la empresa obtiene un tratamiento tributario favorable para estos gastos, pero si no se cumplen con los supuestos, serían gastos rechazados, no deducibles, y afectos además

⁴⁹ Oficio N° 2660 del Servicio de Impuestos Internos, 19 de diciembre de 2017, p. 4.

al artículo 21. Todos esos gastos comentados se relacionan directamente con la Responsabilidad Social de la empresa.

CONCLUSIÓN

La presente investigación buscaba analizar la interpretación administrativa que efectuó el Servicio de Impuestos Internos respecto al tratamiento tributario de ciertos gastos relacionados con la RSE, ya sea en el ámbito social o en el ámbito ambiental. Para esto, se analizaron cuatro circulares relativas al castigo de productos cuya comercialización se ha vuelto inviable y cinco oficios que resuelven consultas de empresas en torno al tratamiento tributario de distintos tipos de desembolsos y que en general se refieren a la implementación de medidas de mitigación del impacto de nuevos proyectos de la empresa.

Respecto de las circulares es posible señalar, que, con la primera, la Circular N° 54 de 2009, se fijó un nuevo criterio respecto de la deducción como pérdida del valor o costo de los alimentos que eran destruidos. En virtud del mismo se flexibilizó la modalidad para el castigo de alimentos cuya comercialización se ha vuelto inviable, pero que aún son aptos para el consumo, permitiendo efectuar su castigo a través de la entrega gratuita a las entidades y con los fines que indica la circular. Con la Circular N° 39 de 2018 se extiende el mismo tratamiento tributario a los pañales y con la Circular N° 42 de 2018 se extiende a productos de higiene personal. Finalmente, la Circular N° 60 de 2018 refunde y complementa las circulares anteriores incorporando nuevos productos susceptibles de acogerse a esta modalidad particular para su castigo. Tal como señala el SII, el fin de estas circulares es evitar la destrucción de productos de aseo e higiene personal y de consumo humano que aún pueden ser utilizados. Además, con la entrega de estos productos a personas de escasos recursos, la empresa realiza una acción responsable relacionada directamente con sus compromisos sociales. A su vez, cumple con sus compromisos ambientales al evitar la destrucción innecesaria de productos que aún puede ser consumidos o utilizados. Este criterio fue recogido por las modificaciones incorporadas al artículo 31 N° 3 de la Ley N° 21.210, que vino a regular

expresamente esta modalidad, más de 10 años después de su implementación por la vía administrativa.

Respecto de los oficios analizados, se abordaron varios desembolsos relacionados con la RSE, particularmente la mitigación de impacto de proyecto, tanto directamente relacionados con la mitigación del impacto ambiental de ciertas construcciones o actividades, como de apoyo para la recepción de los proyectos por parte de la comunidad, tales como mejorar la conectividad de un lugar o consultar a las comunidades del lugar donde se efectuará un proyecto. Conforme al análisis efectuado, es posible concluir que el SII a través de sus interpretaciones administrativas contenidas en sus oficios, ha seguido criterios relativamente flexibles, en tanto admite que en general cualquiera de este tipo de gastos ligados a la RSE puede ser deducible, si bien, ello siempre y cuando se cumplan los requisitos generales para calificar como necesarios para producir la renta. Esta última calificación debe efectuarse, según indica el SII, caso a caso, lo que pudiere generar ciertos inconvenientes, dado los requisitos que tradicionalmente se han sostenido al respecto. Con todo, la Ley N° 21.210 vino a flexibilizar el concepto genérico de gasto necesario para producir la renta. Sin embargo, es preciso agregar además, que el mismo texto legal agregó un nuevo numeral 13 al artículo 31 de la LIR que viene a regular expresamente ciertos gastos particulares que pueden asociarse a RSE, por lo que aún está por verse si respecto de los casos comprendidos en el nuevo numeral el tratamiento podría finalmente ser más restrictivo que de seguirse el criterio genérico que se ha comentado en el presente trabajo.

Por otro lado, es posible plantear que, de acuerdo con los criterios seguidos en los casos analizados, se busca evitar que la empresa se vea desincentivada tributariamente a la hora de destinar recursos para la implementación de políticas o medidas relacionadas con la RSE. Al respecto, se estima positivo que el SII hiciera uso de este mecanismo -la interpretación administrativa- para incentivar a las empresas a realizar más acciones de este tipo y fomentar así la Responsabilidad Social Empresarial en el país. De lo contrario, esto es, si se califica este tipo de gastos como rechazados, aplicando además el impuesto sanción asociado a este tipo de desembolsos, el costo

tributario para la empresa sería muy alto y pudiere optar por reducir al mínimo las medidas de RSE. Además, sería conveniente establecer una política pública con una alta inversión en torno a la RSE.

Es importante señalar que, la página web del SII permite realizar un análisis de la evolución de su jurisprudencia administrativa. En ella, se encuentran las circulares del SII desde el año 1974 y los oficios desde 1975. También es posible ver los oficios por categorías -Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, Ley sobre Impuesto a la Renta y otras normas- y ordenados según los años.

Finalmente, como se ha indicado, cabe considerar que la Ley N° 21.210 introdujo cambios en las materias analizadas. En relación a las circulares, incorporó en el numeral 3 del artículo 31 nuevos productos susceptibles de ser deducidos, inspirándose el legislador en las interpretaciones administrativas realizadas por el SII en esta materia. Respecto de los oficios, la citada ley incorporó un nuevo numeral 13 al artículo 31 de la LIR, cuyo real alcance tendrán que verse una vez que la nueva normativa comience a ser aplicada y el SII vaya interpretando su aplicación caso a caso.

En relación a futuras líneas de investigación, el trabajo realizado podría ser complementado con nuevos estudios que aborden, por ejemplo, la variación de las donaciones de alimentos u otros productos- si estas donaciones aumentaron como podría concluirse- relacionándolas con las circulares anteriormente analizadas. En cuanto a los oficios, sería interesante estudiar la historia de las modificaciones efectuadas al artículo 21 y 31 de la LIR y cómo serán interpretadas por el SII las modificaciones efectuadas recientemente.

BIBLIOGRAFÍA

- ALDEANUEVA F. Ignacio, “Los grupos de interés en el ámbito de la responsabilidad social universitaria: un enfoque teórico”, XLVI, *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, 2013.
- ANGUIITA O. Christian, “El rol del derecho en la responsabilidad social de la empresa”, AÑO 8 N° 1, *ARS BONI ET AEQUI*, 2012.
- CANCINO del C. Christian y MORALES P. Mario, *Responsabilidad Social Empresarial*, Departamento Control de Gestión y Sistemas de Información de la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile, primera edición, 2008.
- Circular N° 39 del Servicio de Impuestos Internos, 13 de julio de 2018.
- Circular N° 42 del Servicio de Impuestos Internos, 9 de agosto de 2018.
- Circular N° 54 del Servicio de Impuestos Internos, 2 de octubre de 2009.
- Circular N° 60 del Servicio de Impuestos Internos, 28 de diciembre de 2018.
- Código Tributario.
- DFL N° 7 (15-10-1980).
- DL N° 824 (31-12-1974).
- GOERTZ Gary, “Social Science Concepts: A Users´ s Guide”, *Princeton University Press*, 2006.
- [http://www.desarrollosocialyfamilia.gob.cl/storage/docs/Informe de Desarrollo Social 2019.pdf](http://www.desarrollosocialyfamilia.gob.cl/storage/docs/Informe_de_Desarrollo_Social_2019.pdf)
- <https://dle.rae.es/empresa>
- https://www.huffingtonpost.es/2016/07/13/eliminar-residuos-naturaleza_n_10924234.html
- LEY N° 20.727 (31-01-2014).
- LEY N° 21.210 (24-02-2020).
- LEY N° 27.780 (29-09-2014).

- LOPES DE OLIVEIRA F. Miguel y MONEVA A. José, “El desempeño económico financiero y responsabilidad social corporativa”, N° 58, *Contaduría y Administración*, 2013.
- MARTOS M. Marta, “La responsabilidad social corporativa en la gestión hotelera”, *Anuario Turismo y Sociedad*, vol. XII, 2011.
- NAVARRO G. Fernando, *Responsabilidad Social Corporativa: Teoría y práctica*, ESIC, segunda edición, 2012.
- Oficio N° 1373 del Servicio de Impuestos Internos, 27 de abril de 2009.
- Oficio N° 1381 del Servicio de Impuestos Internos, 27 de mayo de 2015.
- Oficio N° 2660 del Servicio de Impuestos Internos, 19 de diciembre de 2017.
- Oficio N° 336 del Servicio de Impuestos Internos, 24 de febrero de 2010.
- Oficio N° 888 del Servicio de Impuestos Internos, 26 de abril de 2017.
- PERDIGUERO Tomás y GARCÍA R. Andrés, *La Responsabilidad Social de las Empresas y los Nuevos Desafíos de la Gestión Empresarial*, PUV, primera edición, 2005.
- PINTO Marco Antonio, *Responsabilidad social empresarial*, B&B Impresiones.
- Res. Ex. N° 59 de 2014 y N° 59 de 2018.
- RUIZ O. Eugenio, GAGO G. María Lourdes, GARCÍA L. Carmen Y LÓPEZ B. Soledad, *Recursos humanos y responsabilidad social corporativa*, Mc Graw Hill Education, primera edición, 2013.
- SMITH, Adam, *La riqueza de las Naciones*, Madrid: Alianza Editorial, 1996.

ANEXOS

- Anexo 1: Circular N° 54, de 2 de octubre de 2009. “Castigo de alimentos cuya comercialización se ha vuelto inviable”
- Anexo 2: Circular N° 39, de 13 de julio de 2018. “Complementa Circular N° 54 del 2 de octubre de 2009, extendiendo el tratamiento tributario contenida en ella a los pañales...”.

- Anexo 3: Circular N° 42, de 9 de agosto de 2018. “Complementa Circular N° 54 del 2 de octubre de 2009, extendiendo el tratamiento tributario contenida en ella, a los productos de higiene personal...”
- Anexo 4: Circular N° 60, de 28 de diciembre de 2018. “Refunde y complementa las Circulares N° 54 de 2 de octubre de 2009, N° 39 de 13 de julio de 2018 y N° 42 de 9 de agosto de 2018, sobre castigo de productos aptos para el consumo humano que hubieren perdido su valor comercial, dificultando o haciendo imposible su comercialización”.
- Anexo 5: Oficio N° 1373, de 27 de abril de 2009.
- Anexo 6: Oficio N° 336, de 24 de febrero de 2010.
- Anexo 7: Oficio N° 1381, de 27 de mayo de 2015.
- Anexo 8: Oficio N° 888, de 26 de abril de 2017.
- Anexo 9: Oficio N° 2660, de 19 de diciembre de 2017.

CIRCULAR N°54 DEL 02 DE OCTUBRE DEL 2009
MATERIA : CASTIGO DE ALIMENTOS CUYA COMERCIALIZACIÓN SE HA
VUELTO INVIABLE.

I.- INTRODUCCIÓN.

Atendida las características especiales de la industria agroalimentaria y la propia naturaleza de los productos alimenticios, las empresas elaboradoras, importadoras, distribuidoras y comercializadoras de alimentos enfrentan frecuentemente pérdidas en sus inventarios, atendido que por diversos motivos (por ejemplo, mal embalaje, proximidad de la fecha de vencimiento) la comercialización de los alimentos se vuelve inviable y, por lo tanto, ellos no pueden ser ingresados a la cadena de comercialización, por lo que usualmente son destruidos. Asimismo, tratándose de productos agrícolas frescos, si los mismos no son vendidos en el corto plazo, se deterioran y debe disponerse de ellos como basura.

Sin embargo, dichos alimentos que han perdido su valor comercial para la empresa, mientras todavía conservan sus condiciones alimentarias, pueden ser aprovechados por las instituciones sin fines de lucro que distribuyen alimentos en forma gratuita entre personas de escasos recursos, en lugar de disponerse su destrucción. Se logra así un fin socialmente deseado y un aprovechamiento de recursos útiles aunque comercialmente inviables, que de otra forma serían simplemente echados a la basura.

Cabe hacer presente, que la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) permite deducir, en términos generales, los gastos necesarios para producir la renta que cumplan determinados requisitos, entre ellos, que sean debidamente acreditados ante este Servicio. Particularmente se admite, conforme al N°3 del artículo 31, de dicho texto legal, el reconocimiento de las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial a que se refiere el impuesto.

Ahora bien, el castigo o deducción como pérdida del valor de costo para fines tributarios de aquellos alimentos que han sido destruidos por haber expirado su fecha de vencimiento o porque su comercialización se ha vuelto inviable por defectos en su fabricación, rotulación, envoltura u otros, procederá de conformidad con las reglas generales, ello por tratarse de pérdidas del negocio o empresa, debiendo cumplirse en este caso la norma legal comentada, muy especialmente en cuando a su acreditación fehaciente ante este Servicio. Para tal acreditación, debe aplicarse el procedimiento contemplado en la Circular N°3, de 1992, justificándose de ese modo la deducción como gasto del valor de costo de los productos destruidos, ello sin perjuicio de las normas que dicha instrucción imparte para los efectos del Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Sin embargo, además del castigo o deducción como pérdida del valor de costo de productos vencidos o defectuosos que sean destruidos, tratándose de aquellos alimentos cuya fecha de vencimiento no ha expirado, pero que han perdido su valor comercial para la empresa por cuanto su comercialización se ha vuelto inviable, resulta necesario establecer los criterios en virtud de los cuales este Servicio entenderá que se ha

acreditado fehacientemente la respectiva pérdida cuando ellos sean entregados a instituciones sin fines de lucro que distribuyen alimentos en forma gratuita entre personas de escasos recursos.

El criterio que a continuación se establece, se funda en la acreditación de dos circunstancias esenciales, a saber; la primera, el hecho de que considerando la cadena de comercialización de que se trate o defectos en su producción, los alimentos respectivos, no obstante no haber expirado su fecha de vencimiento, no podrán comercializarse oportunamente y, la segunda, que se acredite su entrega gratuita a una institución sin fines de lucro para ser consumidos por las personas naturales de escasos recursos beneficiarias de tal institución.

II.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA.

a) Castigo de alimentos cuya comercialización se ha vuelto inviable para los efectos de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

i) Aspectos generales.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 31, N°3, de la LIR, las empresas elaboradoras, importadoras, distribuidoras y comercializadoras de alimentos, podrán deducir como un gasto necesario para producir su renta líquida imponible de Primera Categoría, las pérdidas que correspondan al castigo con cargo a sus resultados del valor de costo para fines tributarios de los alimentos que habiendo perdido su valor comercial por haberse vuelto inviable su comercialización, sean entregados en forma gratuita a una institución sin fines de lucro que los ponga a disposición de personas de escasos recursos para su consumo final, ello de acuerdo con las presentes instrucciones.

ii) Acreditación fehaciente de tales pérdidas.

Para los efectos de tener por acreditadas fehacientemente ante este Servicio las pérdidas señaladas, se deberán demostrar los siguientes hechos:

1) Que los alimentos han perdido su valor comercial para la empresa, no obstante lo cual se encuentran aptos para el consumo humano.

Se entenderá que han perdido su valor comercial cuando por circunstancias que puedan ser determinadas objetivamente, su venta a los consumidores finales resulte inviable, como ocurre en el caso de mal embalaje, envases dañados o defectuosos, mala rotulación, o proximidad del vencimiento del alimento atendida la cadena de comercialización de la empresa.

Además, de conformidad a las normas legales y reglamentarias en materia sanitaria, dichos alimentos deben encontrarse en condiciones aptas para su consumo humano.

2) Que tales alimentos hayan sido entregados gratuitamente por la empresa, ya sea directamente o a través de una institución sin fines de lucro intermediaria, a otra institución sin fines de lucro que los ponga a disposición de personas de escasos recursos para su consumo final.

Para estos efectos, tanto las instituciones sin fines de lucro que efectúen la distribución en calidad de intermediarias, como aquellas que reciban los alimentos para su entrega gratuita a personas de escasos recursos, deberán estar inscritas en una nómina que se llevará con tales fines por este Servicio. Mediante Resolución se fijará el procedimiento para la inclusión o exclusión de instituciones de la referida nómina; así como los requisitos que deberán cumplir en cada caso para los efectos de ser incluidas o mantenerse en la nómina, en especial, no desarrollar actividades relacionadas con la compra y venta de alimentos.

Estas entidades deberán otorgar a la empresa respectiva un certificado que dé cuenta de la entrega y recepción de los alimentos a la institución destinataria, indicando la fecha de la entrega, la naturaleza de los alimentos, su cantidad, calidad, guía de despacho y demás antecedentes que exija este Servicio, de conformidad con el modelo que se establezca mediante Resolución. En el caso en que la entrega se efectúe a través de una institución intermediaria, el certificado deberá estar suscrito por los representantes de dicha entidad y de la institución que dispondrá de los alimentos para su entrega a personas de escasos recursos.

La entrega de los alimentos por parte de la empresa o a través de una entidad sin fines de lucro encargada de la distribución, deberá respaldarse con la correspondiente guía de despacho emitida por la empresa, la cual deberá indicar que la entrega no constituye venta, individualizando a la institución que en definitiva recibirá los alimentos incluyendo su número de inscripción en el registro, detallando las características de los alimentos de que se trate, su calidad, cantidad, estado, y demás antecedentes que este Servicio estime necesarios para una adecuada fiscalización mediante Resolución. Cuando los alimentos sean puestos a disposición de distintas instituciones receptoras, deberá emitirse una guía de despacho que respalde la entrega que se haga a cada una de ellas. En la misma guía deberá indicarse si la entrega se realizará en forma directa por la empresa o a través de una entidad sin fines de lucro distribuidora, individualizándola, e indicando expresamente su número de registro en la nómina a que se refiere esta Circular.

3) Que se encuentre debidamente contabilizado, dejándose constancia de todas las operaciones llevadas a cabo en el registro de inventarios de la empresa de conformidad con las instrucciones impartidas al efecto en la Circular N°3, de 1992.

iii) Monto de las pérdidas.

Por su parte, el monto a castigar, corresponderá al valor de costo para fines tributarios de los alimentos de conformidad con las normas que contempla el artículo 30 de la LIR, el que deberá estar debida y oportunamente contabilizado.

b) Castigo de alimentos cuya comercialización se ha vuelto inviable respecto del Impuesto al Valor Agregado (IVA).

En primer lugar, cabe precisar que el castigo de los alimentos en la forma establecida mediante la presente Circular, no afecta la utilización conforme a la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, del IVA Crédito Fiscal relacionado con la adquisición o producción de los alimentos materia de castigo, por lo que podrá ser utilizado normalmente por el contribuyente, ello claro está, en la medida en que se cumplan los requisitos generales en virtud de los cuales se accede al citado crédito. Lo anterior se explica porque la entrega de estos bienes para su disposición en la forma señalada da cuenta de una pérdida patrimonial para la empresa, similar a la que se produce con motivo de la destrucción de las mercancías cuando ha expirado su fecha de vencimiento, de modo tal que los bienes dispuestos de la forma establecida en la presente Circular no se considerarán retirados ni como faltantes de inventario para los efectos de lo dispuesto por la letra d), del artículo 8, de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. Asimismo, tampoco será necesario en este caso dar aviso alguno a este Servicio respecto de la entrega de bienes conforme a esta Circular.

Por otra parte, el inciso 2º, de la letra d), del artículo 8, de la Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios, dispone que constituye hecho gravado con el IVA toda entrega o distribución gratuita de bienes corporales muebles que los vendedores efectúen con fines promocionales o de propaganda, de modo que cuando la entrega de los alimentos se efectúe con tales fines, no resulta procedente la aplicación de las instrucciones contenidas en la presente Circular, encontrándose dicha entrega afecta a IVA de conformidad con la norma legal antes citada.

III.- VIGENCIA DE LAS INSTRUCCIONES.

Las presentes instrucciones entrarán en vigencia a partir de la fecha de publicación en extracto de esta Circular en el Diario Oficial. En consecuencia, las pérdidas producidas con motivo del castigo de alimentos por vencer o defectuosos que se haya efectuado conforme a las reglas de la presente Circular, se entenderán acreditadas fehacientemente ante este Servicio y podrán ser rebajadas como gasto en la determinación de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, a partir del año tributario 2010, respecto de los bienes que hayan sido castigados a contar de la citada fecha de publicación.

Saluda a Ud.,

**RICARDO ESCOBAR CALDERON
DIRECTOR**

JARB/ACO/GFD

DISTRIBUCIÓN:

- AL BOLETÍN
- A INTERNET
- AL DIARIO OFICIAL EN EXTRACTO

DEPARTAMENTO EMISOR IMPUESTOS DIRECTOS	CIRCULAR N° 39 161-2018 ID 5-2018 SDN Circ.
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 13 DE JULIO 2018
MATERIA: Complementa Circular N°54 del 2 de octubre de 2009 extendiendo el tratamiento tributario contenido en ella, a los pañales que presenten fallas o deterioros que produzcan una pérdida del valor comercial del producto y dificulten o hagan imposible su comercialización	REFERENCIA: N° Y NOMBRE DEL VOLUMEN: REF. LEGAL: artículo 30 y 31 N°3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta; artículo 23 N°1 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

I.- INTRODUCCIÓN

El Servicio de Impuestos Internos a través de la Circular N°54 del 2 de octubre de 2009, impartió instrucciones sobre la posibilidad de que empresas elaboradoras, importadoras, comercializadoras y distribuidoras de alimentos pudieran deducir como gasto necesario para producir la renta líquida imponible afecta a Impuesto de Primera Categoría, las pérdidas por el castigo del valor de costo de alimentos aptos para el consumo humano que hubieran perdido su valor comercial, cuando fueren entregados en forma gratuita a una institución sin fines de lucro que los pusiere a disposición de personas de escasos recursos para su consumo final.

A su vez, a través de la Resolución N°59 de 2014¹ se establecieron los requisitos que debían cumplir las instituciones sin fines de lucro receptoras de dichos alimentos, el modo en que debía verificarse dicha entrega y su inscripción en un Registro especial que al efecto lleva este Servicio.

Ahora bien, se ha hecho necesario complementar la referida Circular N°54 de 2009, extendiendo el tratamiento que otorga dicha Circular a la entrega gratuita de pañales defectuosos que hayan perdido su valor comercial, cuando la institución sin fines de lucro que los recibe los destine a la utilización y consumo por personas de escasos recursos o en situación de vulnerabilidad. Aunque los pañales puedan haber perdido valor comercial para la empresa, al conservar sus características esenciales permiten ser aprovechados en los términos señalados.

II.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 31, N°3, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), las empresas elaboradoras, importadoras, distribuidoras y comercializadoras de pañales, podrán deducir como un gasto necesario para producir su renta líquida imponible de Primera Categoría, las pérdidas que correspondan al castigo con cargo a sus resultados del valor de costo para fines tributarios de los pañales que, habiendo perdido su valor comercial por haberse vuelto inviable su comercialización, por fallas o deterioro en el propio producto o su envase, sean entregados en forma gratuita a una institución sin fines de lucro que los ponga a disposición de personas de escasos recursos para su consumo final, ello de acuerdo con las presentes instrucciones.

La medida está destinada a las empresas elaboradoras, importadoras, distribuidoras y comercializadoras de pañales para personas, en todas sus formas o presentaciones, debiendo demostrar la pérdida acreditando los siguientes hechos:

¹ La Resolución N°59 del 20 de junio de 2014 reemplazó a la Resolución N°129 del 6 de agosto de 2010, instrucción que a su vez había reemplazado a la Resolución N°164 del 30 de octubre de 2009.

- i) Los pañales en sí mismos o su envoltura o empaque deben presentar fallas, irregularidades o deterioro que produzcan una pérdida del valor comercial del producto y dificulten o hagan imposible su comercialización;
- ii) Los pañales deben ser entregados gratuitamente por la empresa a una institución sin fines de lucro para su utilización y consumo por personas de escasos recursos o en situación de vulnerabilidad.

También se cumple con este requisito cuando los pañales se entreguen a una entidad sin fines de lucro, la cual a su vez los distribuye a otra(s) institución(es) sin fines de lucro que los pongan a disposición de personas de escasos recursos o en situación de vulnerabilidad para su uso y consumo.

Tanto las instituciones sin fines de lucro que reciban de la empresa los pañales, como aquellas que a su vez los distribuyan y deriven a otras instituciones sin fines de lucro, deberán estar inscritas en un Registro que dispondrá este Servicio de Impuestos Internos. Se establecerá mediante Resolución tanto el procedimiento y requisitos para la inclusión y exclusión de las instituciones sin fines de lucro en el Registro, como los requisitos que deben cumplir para mantenerse en él, en especial, no desarrollar actividades relacionadas con la compra y venta de pañales.

Las instituciones sin fines de lucro receptoras de los pañales como aquellas que sean destinatarias finales, deberán extender a la empresa un Certificado que dé cuenta de la debida recepción de los pañales, indicando la fecha en que se verificó la entrega; tipo de pañal y talla; cantidad y demás antecedentes que requiera este Servicio, de conformidad con el modelo que se establezca mediante Resolución.

- iii) La entrega de los pañales debe respaldarse con una guía de despacho emitida por la empresa que señale que la entrega no constituye venta, individualizando a la institución receptora de los pañales y los demás antecedentes que este Servicio señale mediante Resolución. En la misma guía deberá indicarse si la entrega se realizará en forma directa por la empresa o a través de una entidad sin fines de lucro distribuidora, individualizándola, e indicando expresamente su número en el Registro indicado en el literal anterior.
- iv) Las pérdidas deben encontrarse debidamente contabilizadas, dejándose constancia de todas las operaciones llevadas a cabo en el registro de inventarios de la empresa de conformidad con las instrucciones impartidas en la Circular N°3 de 1992.

La entrega gratuita de los pañales que han perdido su valor comercial y que cumplan con los requisitos indicados previamente, permitirá a la empresa deducir como gasto necesario para producir la renta líquida imponible de Primera Categoría, las pérdidas por el castigo de su valor de costo para fines tributarios de acuerdo al artículo 30 de la LIR.

En materia de Impuesto al Valor Agregado (IVA), cabe precisar que el castigo de los pañales en la forma que establece la presente Circular no tiene incidencia en el derecho al crédito fiscal por el IVA soportado, pudiendo ser utilizado por la empresa en la medida en que se cumplan los requisitos generales para ello.

A su vez, los pañales entregados cumpliendo con los requisitos de esta Circular y sin fines promocionales o de propaganda, no se considerarán retiros ni faltantes de inventario para los efectos de lo dispuesto por la letra d), del artículo 8, de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios como tampoco será necesario dar aviso alguno a este Servicio respecto de la entrega de bienes conforme a esta Circular.

III.- VIGENCIA

Las instrucciones contenidas en esta Circular entrarán en vigencia a partir de la fecha de publicación de su extracto en el Diario Oficial.

Por tanto, las pérdidas producidas con motivo del castigo de pañales no aptos para su comercialización en los términos antes señalados, podrán ser rebajadas como gasto en la determinación de la renta líquida imponible de Primera Categoría, a partir del año tributario 2019, respecto de los bienes que hayan sido castigados a contar de la fecha de entrada en vigencia de la presente Circular.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

JARB/CFS/ALSR/asmg

DISTRIBUCIÓN:

- AL BOLETIN
- A INTERNET
- OFICINA DE GESTIÓN NORMATIVA
- AL DIARIO OFICIAL, EN EXTRACTO

DEPARTAMENTO EMISOR IMPUESTOS DIRECTOS	CIRCULAR N° 42 180-2018 ID 7-2018 SN (Circ.)
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 9 DE AGOSTO 2018
MATERIA: Complementa Circular N°54, del 2 de octubre de 2009, extendiendo el tratamiento tributario contenido en ella, a los productos de higiene personal que presenten una pérdida de su valor comercial que dificulte o haga imposible su comercialización.	REFERENCIA: N° Y NOMBRE DEL VOLUMEN: REF. LEGAL: artículos 30 y 31 N°3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta; artículo 23 N°1 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

I.- INTRODUCCIÓN

El Servicio de Impuestos Internos a través de la Circular N°54, del 2 de octubre de 2009, impartió instrucciones sobre la posibilidad de que empresas elaboradoras, importadoras, comercializadoras y distribuidoras de alimentos, pudieran deducir como gasto necesario para producir la renta afecta a Impuesto de Primera Categoría, las pérdidas por el castigo del valor de costo de los alimentos aptos para el consumo humano que hubieran perdido su valor comercial, cuando fueren entregados de manera gratuita a una institución sin fines de lucro que los pusiere a disposición de personas de escasos recursos para su consumo final.

Posteriormente, a través de la Circular N°39, de 13 de julio de 2018, se complementó la Circular N°54, de 2009, extendiendo el tratamiento contenido en ella al castigo del valor de costo de pañales que presentaren fallas, irregularidades o deterioro que hubiera incidido en la pérdida de su valor comercial, cuando fueren entregados en forma gratuita a una institución sin fines de lucro que los pusiere a disposición de personas de escasos recursos o en situación de vulnerabilidad para su uso y consumo.

A su vez, a través de las Resoluciones N°59, de 20 de junio de 2014 y N°59, de 27 de julio de 2018, se fijaron los requisitos que deben cumplir las instituciones sin fines de lucro receptoras de los alimentos o pañales, respectivamente, el modo en que debía verificarse dicha entrega gratuita y la inscripción de las instituciones receptoras en el Registro especial que lleva este Servicio de Impuestos Internos.

Ahora bien, con el fin de evitar la destrucción de productos de higiene personal para consumo humano que se encuentren dentro de su período de vigencia y susceptibles de ser utilizados sin riesgo para la salud, se extiende el tratamiento tributario de la Circular N°54, de 2009, a la entrega gratuita de productos de higiene personal que hayan perdido su valor comercial efectuada a una institución sin fines de lucro, la cual los destine a la utilización y/o consumo de personas de escasos recursos o en situación de vulnerabilidad.

II.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 31, N°3, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), las empresas elaboradoras, importadoras, distribuidoras y comercializadoras de productos de higiene personal, podrán deducir como un gasto necesario para producir su renta líquida imponible de Primera Categoría, las pérdidas que correspondan al castigo con cargo a resultado, del valor de costo para fines tributarios de los mencionados productos que han perdido su valor comercial dificultando o haciendo imposible su comercialización debido a desperfectos menores en su presentación o a la proximidad de su fecha de expiración, cuando fueren entregados en forma gratuita a una institución sin fines de lucro que los ponga a disposición de personas de escasos recursos para su uso y/o consumo final, de acuerdo con las presentes instrucciones.

Para estos efectos, constituyen productos de higiene personal, aquellos indicados en la letra c) del artículo 5° del Decreto Supremo número 239 de 2003 del Ministerio de Salud, esto es, los jabones líquidos, champúes, bálsamos acondicionadores, dentífricos, colutorios o enjuagatorios bucales, desodorantes, antiperspirantes, productos para rasurar la barba y para después de rasurarla, talcos y otros que se determinen como tales mediante resolución del Instituto de Salud Pública.

Las empresas elaboradoras, importadoras, distribuidoras o comercializadoras de productos de higiene personal, deben demostrar los siguientes hechos:

- i) Que el producto de higiene personal adolece de una pérdida de su valor comercial, lo cual dificulta o hace imposible su comercialización, generada por cualquiera de las siguientes causas: (i) el etiquetado, empaque, envoltorio o envase del producto de higiene personal para consumo humano, presenta algún desperfecto menor en su presentación (descolorido, gastado, manchado, impresión corrida u otro leve desperfecto) que no incida en una abertura o desgarro del envase ni en una alteración de la calidad del producto; (ii) el producto de higiene personal para consumo humano se encuentre próximo a su fecha de expiración pero dentro de la fecha de vigencia definida para la estabilidad del producto;
- ii) Los productos de higiene personal deben ser entregados gratuitamente por la empresa que los elabora, importa, distribuye o comercializa a una institución sin fines de lucro para su utilización y/o consumo por personas de escasos recursos o en situación de vulnerabilidad.

El requisito anterior también se verifica cuando los productos de higiene personal son entregados a una entidad sin fines de lucro, la que a su vez los distribuye a otra(s) institución(es) sin fines de lucro que los pongan a disposición de personas de escasos recursos o en situación de vulnerabilidad para su uso y/o consumo.

Tanto las instituciones sin fines de lucro que reciban de la empresa los productos de higiene personal, como aquellas que a su vez los distribuyan y deriven a otras instituciones sin fines de lucro, deben estar inscritas en un Registro que dispondrá este Servicio de Impuestos Internos. Se establecerá mediante Resolución tanto el procedimiento y requisitos para la inclusión y exclusión de las instituciones sin fines de lucro en el Registro, como los requisitos que deben cumplir para mantenerse en él, en especial, no desarrollar actividades relacionadas con la importación, fabricación o comercialización de productos de higiene personal.

Las instituciones sin fines de lucro receptoras de productos de higiene personal como aquellas que sean destinatarias finales, deberán extender a la empresa un Certificado que dé cuenta de la debida recepción de dicho productos, indicando la fecha en que se verificó la entrega; la clase o especie de producto, precisando su tipo, marca comercial y denominación o nombre de fantasía; cantidad de unidades entregadas; cantidad o unidades comprendidas en cada empaque o envoltorio entregado; y demás antecedentes que requiera este Servicio, de conformidad con el modelo que se establezca mediante Resolución.

- iii) La entrega de los productos de higiene personal debe respaldarse con una guía de despacho emitida por la empresa, que señale que la entrega no constituye venta, individualizándose a la institución receptora y demás antecedentes que este Servicio señale mediante Resolución. En la misma guía deberá indicarse si la entrega se realizará en forma directa por la empresa o a través de una entidad sin fines de lucro distribuidora, la cual a su vez se debe individualizar, e indicando expresamente su número en el Registro indicado en el numeral anterior.
- iv) Las pérdidas deben encontrarse debidamente contabilizadas, dejándose constancia de todas las operaciones llevadas a cabo en el registro de inventarios de la empresa de conformidad con las instrucciones impartidas en la Circular N°3, del 13 de enero de 1992.

La entrega gratuita de los productos de higiene personal que han perdido su valor comercial y que cumplan con los requisitos indicados previamente, permitirá a la empresa deducir como gasto necesario para producir la renta líquida imponible de Primera Categoría en conformidad con el artículo 31 N°3 de la LIR, las pérdidas por el castigo de su valor de costo para fines tributarios de acuerdo al artículo 30 de la LIR.

Por su parte, los productos de higiene personal que sean entregados a una institución sin fines de lucro cumpliendo con los requisitos de esta Circular, sin mediar fines promocionales o de propaganda, no se considerarán retiros ni faltantes de inventario para los efectos de lo dispuesto en la letra d), del artículo 8, de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios como tampoco será necesario dar aviso alguno a este Servicio para proceder a su entrega en conformidad con esta Circular.

Finalmente, el castigo de los productos de higiene personal en la forma que establece esta Circular no tiene incidencia en el derecho al crédito fiscal por el Impuesto al Valor Agregado soportado, pudiendo ser utilizado por la empresa en la medida en que se cumplan los requisitos generales para ello.

III.- VIGENCIA

Las instrucciones de esta Circular entrarán en vigencia a partir de la fecha de publicación de su extracto en el Diario Oficial.

En consecuencia, las pérdidas producidas con motivo del castigo de productos de higiene personal para consumo humano en los términos antes señalados, se podrán rebajar como gasto en la determinación de la renta líquida imponible de Primera Categoría, a partir del año tributario 2019 respecto de los bienes que hayan sido castigados a contar de la fecha de entrada en vigencia de la presente Circular.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

JARB/CFS/ALSR/asmg

DISTRIBUCIÓN:

- AL BOLETIN
- A INTERNET
- OFICINA DE GESTIÓN NORMATIVA
- AL DIARIO OFICIAL, EN EXTRACTO

DEPARTAMENTO EMISOR IMPUESTOS DIRECTOS	CIRCULAR N° 60 279-2018ID 10-2018 SDN
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 28 DICIEMBRE 2018
MATERIA: Refunde y complementa las Circulares N° 54 de 02.10.2009, N° 39 de 13.07.2018 y N° 42 de 09.08.2018, sobre castigo de productos aptos para el consumo humano que hubieren perdido su valor comercial, dificultando o haciendo imposible su comercialización.	REFERENCIA: N° Y NOMBRE DEL VOLUMEN: 6 RENTA REF. LEGAL: Artículos 30 y 31 N° 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta; artículo 23 N° 1 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

I.- INTRODUCCIÓN

El Servicio de Impuestos Internos a través de la Circular N° 54 de 02.10.2009, estableció que los alimentos aptos para el consumo humano que hubieren perdido su valor comercial por defectos en su fabricación, rotulación, envoltura u otros, o debido a la proximidad de la fecha de vencimiento, que fueren entregados gratuitamente a una institución sin fines de lucro para su utilización y/o consumo por personas de bajo recursos o en situación de vulnerabilidad, podían ser deducidos como un gasto necesario para producir la renta afecta a Impuesto de Primera Categoría a través del castigo con cargo a resultado del valor de costo para fines tributarios de dichos alimentos, en conformidad con lo dispuesto en el artículo 31 N° 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Dicha Circular fue complementada, en una primera instancia, por la Circular N° 39 de 13.07.2018 extendiendo dicho tratamiento tributario a los pañales, de consumo humano, que presentaren fallas, irregularidades o deterioros que produjeran una pérdida de su valor comercial, dificultando o haciendo imposible su comercialización. Posteriormente, a través de la Circular N° 42 de 09.08.2018, se extendió el tratamiento tributario para beneficiar a los productos de higiene personal indicados en la letra c), del artículo 5° del Decreto Supremo N° 239 de 2003, del Ministerio de Salud, cuando presentaren desperfectos menores en su presentación (etiquetado, empaque, envoltorio o envase) o proximidad a la fecha de su expiración, incidiendo en una pérdida de su valor comercial.

Por su parte, para implementar dichas instrucciones, especialmente en lo pertinente a la entrega gratuita de los productos por parte de la empresa elaboradora, importadora, distribuidora o comercializadora a la institución sin fines de lucro, la debida inscripción de dichas instituciones en el Registro habilitado por este Servicio como asimismo la emisión por éstas últimas del Certificado requerido, se dictaron las Resoluciones N° 59 de 20.06.2014, N° 59 de 27.07.2018 y N° 68 de 28.08.2018.

Con el fin de evitar la destrucción de productos de aseo e higiene personal, de consumo humano, susceptibles de ser utilizados sin riesgo para la salud, se ha estimado conveniente extenderles el tratamiento tributario indicado y, asimismo, refundir en esta Circular, las diversas instrucciones emitidas sobre la materia.

En consecuencia, la presente instrucción reemplaza a las Circulares N° 54 de 02.10.2009, N° 39 de 13.07.2018 y N° 42 de 09.08.2018, e incorpora nuevos productos susceptibles de ser castigados debido a la pérdida de su valor comercial.

II.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA

Las empresas elaboradoras, importadoras, comercializadoras y distribuidoras de alimentos y de los productos de aseo e higiene personal que se señalan a continuación, todos para consumo humano, que hubieran perdido su valor comercial dificultando o haciendo imposible su comercialización, podrán deducir como gasto necesario para producir la renta afecta a Impuesto de Primera

Categoría, las pérdidas por el castigo con cargo a resultado del valor de costo de dichos productos de acuerdo al artículo 31 N° 3 de la LIR, cuando en cumplimiento de los requisitos indicados en esta Circular, se entreguen de manera gratuita a una institución sin fines de lucro que los ponga a disposición de personas de escasos recursos o en situación de vulnerabilidad para su utilización y/o consumo.

En materia de Impuesto al Valor Agregado (IVA), el castigo de los productos que se señalan cumpliendo con los requisitos de esta Circular, no tiene incidencia en el derecho al crédito fiscal por el IVA soportado, pudiendo ser utilizado por la empresa elaboradora, importadora, comercializadora y distribuidora en la medida en que se cumplan los requisitos generales para ello.

Con todo, los alimentos y productos de aseo e higiene personal indicados, que sean entregados sin fines promocionales o de propaganda, previo cumplimiento de los requisitos de esta Circular, no se considerarán retiros ni faltantes de inventario para los efectos de lo dispuesto por la letra d), del artículo 8°, de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios como tampoco será necesario dar el aviso instruido en la Circular 3 de 1992, por la entrega de productos conforme a la presente Circular.

1.- PRODUCTOS QUE PUEDEN SER CASTIGADOS POR PÉRDIDA DE SU VALOR COMERCIAL

Todos los productos indicados a continuación, deben ser exclusivamente para el consumo humano:

- Alimentos
- Pañales en todas sus formas o presentaciones
- Jabones líquidos destinados exclusivamente al aseo personal
- Jabones sólidos destinados exclusivamente al aseo personal
- Champúes
- Bálsamos acondicionadores
- Dentífricos
- Colutorios o enjuagatorios bucales
- Desodorantes
- Antiperspirantes
- Productos para rasurar la barba y para después de rasurarla
- Talcos
- Toallas higiénicas femeninas
- Papel higiénico
- Productos de papel tissue de aseo personal
- Colonias
- Lociones
- Cicatrizantes, hidratantes, humectantes y protectores solares para el cuidado de la piel

2.- REQUISITOS PARA EL CASTIGO CON CARGO A RESULTADOS

Para que las empresas elaboradoras, importadoras, distribuidoras y comercializadoras de los productos indicados, puedan acogerse a la presente Circular, deberán cumplirse los siguientes hechos:

2.1.- Los productos no obstante estar aptos para el consumo humano, deben haber experimentado una pérdida de su valor comercial lo cual dificulta o hace imposible su comercialización, generada por cualquiera de las siguientes causas: (i) el etiquetado, rotulación, empaque, envoltorio o envase, presenta algún desperfecto o falla menor en su presentación (descolorido, gastado, manchado, impresión corrida u otro leve desperfecto) que no incide en una abertura o desgarro del envase ni en una alteración de la calidad del producto; (ii) el producto se encuentra próximo a su fecha de vencimiento, pero en condiciones aptas para el consumo humano.

2.2.- Los productos deben ser entregados gratuitamente por la empresa que los elabora, importa, distribuye o comercializa a una institución sin fines de lucro para su utilización y/o consumo final por personas de escasos recursos o en situación de vulnerabilidad, debidamente habilitada para recibir dichos productos.

Este requisito también se cumple cuando los productos son entregados a una entidad sin fines de lucro, que a su vez los distribuye a otra(s) institución(es) sin fines de lucro que los ponga a disposición de personas de escasos recursos o en situación de vulnerabilidad para su uso y/o consumo final.

Tanto las instituciones sin fines de lucro que reciban los productos de higiene personal indicados poniéndolos directamente a disposición de personas de escasos recursos o en situación de vulnerabilidad para su uso y/o consumo, como aquellas que los distribuyan y deriven a otras instituciones sin fines de lucro que destinen al uso y/o consumo final personas de escasos recursos o en situación de vulnerabilidad, se considerarán habilitadas para recibir los productos señalados si están debidamente inscritas en el Registro de Instituciones sin Fines de Lucro Distribuidoras y/o Receptoras de Productos cuya Comercialización se ha Vuelto Inviabile, debiendo extender a la empresa elaboradora, importadora, distribuidora y comercializadora el "Certificado Acreditación Recepción de Productos cuya Comercialización se ha Vuelto Inviabile", registro y certificado instruido por este Servicio en Resolución que se dicta con esta misma fecha.

2.3.- Las instituciones sin fines de lucro receptoras o distribuidoras de los productos cuya comercialización se ha vuelto inviable no deben desarrollar actividades relacionadas con la importación, elaboración o comercialización de los productos que reciben o distribuyen.

2.4.- Las pérdidas deben encontrarse debidamente contabilizadas, dejándose constancia de todas las operaciones llevadas a cabo en el registro de inventarios de la empresa de conformidad con las instrucciones impartidas en la Circular N° 3, del 13.01.1992.

III.- VIGENCIA DE LAS INSTRUCCIONES

Las instrucciones contenidas en esta Circular entrarán en vigencia a partir de la fecha de publicación de su extracto, en el Diario Oficial.

Las pérdidas producidas con motivo del castigo de los productos indicados en la presente Circular, debidamente acreditadas, podrán ser consideradas en la determinación de la renta líquida imponible de Primera Categoría, a contar de la fecha de entrada en vigencia de esta Circular, sin perjuicio de las pérdidas que se reconozcan al amparo de las Circulares que se reemplazan por la presente.

Saluda a Ud.,

**FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR**

JARB/CFS/ALSR/msg

DISTRIBUCIÓN:

- AL BOLETIN
- A INTERNET
- OFICINA DE GESTIÓN NORMATIVA
- AL DIARIO OFICIAL, EN EXTRACTO

RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 30°, ART. 31° – D.L. N° 825, DE 1974, ART. 23°, N°1. (ORD. N° 1.373, DE 27.04.2009)

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE DESEMBOLSOS EFECTUADOS POR UNA EMPRESA PRIVADA EN LA CONSTRUCCIÓN DE UNA OBRA COMUNITARIA – REQUISITOS QUE DEBEN CONCURRIR PARA QUE UN DETERMINADO DESEMBOLSO PUEDA SER CONSIDERADO COMO UN GASTO NECESARIO PARA PRODUCIR LA RENTA.

1.- A través del Oficio N° 2.247, de 01.10.2008, el Sr. Director de la VIII Dirección Regional de XXXX, remitió la presentación efectuada ante esa Unidad y demás antecedentes que dicen relación con una consulta sobre el tratamiento tributario, tanto desde el punto de vista de la Ley sobre Impuesto a la Renta, como de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, al que deben sujetarse los desembolsos efectuados por un contribuyente en la construcción de una obra en beneficio de la comunidad.

La consulta se refiere a determinados desembolsos efectuados por la Compañía YYYY, a quien se otorgó una concesión marítima mediante Decreto N° 288, de 29 de diciembre de 2004, del Ministerio de Defensa Nacional, Subsecretaría de Marina, para construir una cancha de acopio con la finalidad de aumentar la capacidad productiva de la compañía por la vía de incrementar la superficie de almacenamiento temporal de contenedores y productos. El referido Decreto de concesión, impuso al concesionario la obligación de someter el proyecto al sistema de evaluación de impacto ambiental.

Ahora bien, la Comisión Regional del Medio Ambiente, mediante Resolución Exenta N° 230, de 26 de agosto de 2005, calificó favorablemente el señalado proyecto de construcción de una cancha de acopio, dando cuenta del acuerdo entre la Municipalidad de TTTT y la empresa concesionaria de que esta última debía construir una costanera de 12 metros de ancho en la extensión comprendida entre la cancha de acopio del patio norte del recinto portuario y la caleta Lo Rojas, permitiendo la conectividad entre ambos puntos, de lo que se dejó también constancia en un plano que se tuvo a la vista en Dicha Resolución. Tal como señala la resolución citada, lo anterior decía relación con los impactos visuales y turísticos de la obra para cuya construcción se otorgó la concesión señalada.

Ahora bien, respecto de los desembolsos efectuados por la concesionaria en la construcción de la referida costanera, la empresa recurrente solicita la confirmación de los siguientes criterios:

- Que, los gastos incurridos con motivo de la construcción de una costanera asociada al proyecto "Construcción Cancha de Acopio en Patio Norte, Puerto de TTTT, Comuna de TTTT", cumplen con el requisito de ser necesarios para producir la renta, y por tanto, son susceptibles de ser deducidos en el proceso de determinación de la Renta Líquida, debido a que la referida costanera ha sido formalmente impuesta por la autoridad como requisito indispensable e ineludible para el goce de la concesión marítima y para la ejecución del proyecto en cuestión.

- Que, la empresa podrá utilizar como crédito fiscal el Impuesto al Valor Agregado soportado con ocasión de la construcción de la costanera en razón de que ésta fue impuesta como requisito indispensable e ineludible para la ejecución del proyecto en cuestión.
- Que, en caso de que este Servicio no considere como necesario para producir la renta los gastos incurridos en la construcción de la costanera, si éstos deben ser activados como parte integrante del proyecto y sometidos al régimen de depreciación.
- Finalmente, y para el caso de que este Servicio considere que dichos gastos tampoco deben ser activados, se consulta si deben quedar afectos al Impuesto Único de 35% previsto en el artículo 21 inciso tercero de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

2.- Respecto de las consultas que formula la empresa recurrente ante la Dirección Regional de XXXX relacionadas con materias de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se señala lo siguiente:

2.1.- De acuerdo a lo dispuesto por el inciso primero del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, la renta líquida del Impuesto de Primera Categoría se determina deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30, pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio.

En consecuencia, al tenor de lo dispuesto por la norma legal antes mencionada, la deducción de los gastos procede bajo el cumplimiento de los siguientes requisitos copulativos:

- (i) Que se trate de gastos necesarios para producir la renta, entendiéndose por tales aquellos desembolsos de carácter inevitable u obligatorio en relación con el giro del negocio, sin considerar solamente la naturaleza del gasto, sino que, además, su monto, es decir, hasta qué cantidad el gasto es necesario para producir la renta. Asimismo, deben reunir la doble condición de ser comunes, habituales y regulares por una parte, y por otra, inevitables, obligatorios, imprescindibles o indispensables para producir la renta;
- (ii) Que no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta;
- (iii) Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, sea que éste se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio. De modo que para el debido cumplimiento de este requisito, es menester que el gasto tenga su origen en una adquisición o prestación real y efectiva y no una mera apreciación del contribuyente; y
- (iv) Que se acrediten y justifiquen en forma fehaciente ante este Servicio, quien puede impugnar los medios probatorios aportados por el contribuyente si por razones fundadas no se estimaren fehacientes.

2.2.- Respecto a la posibilidad de deducir de la renta bruta de la empresa ocurrente los desembolsos incurridos en la construcción de Costanera asociada al Proyecto de Construcción de Cancha de Acopio en Patio Norte, Puerto de TTTT, Comuna de TTTT, es preciso tener presente dos órdenes de consideraciones para establecer la obligatoriedad de tal gasto para esa compañía:

a) En una esfera normativa municipal, tales desembolsos resultan un imperativo para la empresa, de acuerdo a normas impartidas por el Municipio de TTTT, como se comprueba en una carta del Sr. Alcalde del Municipio, de fecha 28 de Junio de 2005, acompañada en los antecedentes, la cual indica que tanto en el nuevo Plan Regulador Comunal, en esa época en evaluación, como en la propuesta de zonificación de la Bahía de TTTT, aprobada por la Comisión Regional de Uso del Borde Costero en el mes de Noviembre de 2004, se contempla en el sector dicha Costanera, hecho que debería ser considerado y coordinado al momento de materializar la construcción de cancha de acopio de la Compañía Puerto TTTT.

Ello evidencia que la no conectividad entre el Puerto y la Caleta de Lo Rojas, a través de la mencionada Costanera, determinaría la oposición del Municipio al proyecto en su conjunto, de manera que su no construcción podría impedir su desarrollo;

b) En un plano legal también dicha construcción sería también obligatoria para la empresa, si se considera lo dispuesto en el Decreto de Concesión Marítima N°288 de 29.12.2004, que, como punto de partida, y a cambio de la concesión marítima sobre un terreno de playa, playa y uso de mejora fiscal, somete al concesionario al Sistema de Evaluación de Impacto Ambiental, de modo que, sin tal aprobación por parte de la Comisión Regional del Medio Ambiente de la Región BBB, las obras no pueden llevarse a cabo.

Por otra parte, las obras adicionales ejecutadas, de ser consideradas compromisos ambientales, adquirirían el carácter de obligatorias por el sólo ministerio de la ley, conforme al artículo 18 de la Ley Sobre Bases Generales del Medio Ambiente. Sin embargo, la interpretación de lo dispuesto por dicho texto legal no es una materia de competencia de este Servicio.

De lo dicho, se estima que tales desembolsos podrían rebajarse como gasto tributario, de acuerdo a las normas generales del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, siempre y cuando sean acreditados fehacientemente ante este Servicio y no sean considerados excesivos por la Dirección Regional considerando la importancia de la empresa, sus rentas declaradas, rentabilidad del capital y características de las obras entre otros parámetros. Lo anterior, evidentemente, en cuanto conforme a la normativa legal sobre concesiones marítimas y materias ambientales, la construcción de la obra materia de este oficio sea obligatoria para la empresa.

3.- En lo relativo a la posibilidad de utilizar el crédito fiscal soportado en la construcción de la costanera, el artículo 23 N° 1 del Decreto Ley N° 825, de 1974, señala en lo pertinente: "dará derecho a crédito el impuesto soportado o pagado en

las operaciones que recaigan sobre especies corporales muebles o servicios destinados a formar parte de su Activo Realizable o Activo Fijo, y aquellos relacionados con gastos de tipo general, que digan relación con el giro o actividad del contribuyente".

Ahora bien, las operaciones de las cuales da cuenta el contribuyente en su presentación, se relacionan con una edificación que se ha obligado a construir, cuyo objetivo fue mitigar el impacto ambiental que produce la construcción de una cancha de acopio, y una mejora en la conectividad entre el Puerto de TTTT y la Caleta de Lo Rojas, de manera que, los bienes que adquiera o servicios que utilice para la construcción de aquella Costanera, en la medida en que tal construcción resulte obligatoria conforme a lo expuesto en el número anterior, darán derecho a crédito fiscal al estar vinculados con el giro de esta empresa portuaria.

En consecuencia, teniendo presente que los desembolsos tendrían la naturaleza de un gasto de tipo general del giro que desarrolla, es que procedería bajo tales supuestos el derecho a crédito fiscal por el Impuesto al Valor Agregado soportado en la adquisición de los bienes destinados a la construcción de la costanera.

PABLO
DIRECTOR SUBROGANTE

GONZALEZ

SUAU

Oficio
Subdirección
Dpto. de Impuestos Directos

N°1.373,

de

27.04.2009
Normativa

VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS – ART. 23°, N°1 – LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, ART. 31° – RES. EXENTA N° 203, DE 2004 – OFICIO N° 1.373, DE 2009. (ORD. N° 336, DE 24.02.2010)

TRATAMIENTO TRIBUTARIO FRENTE A LAS LEYES SOBRE IMPUESTO A LA RENTA E IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS DE LOS DESEMBOLSOS EFECTUADOS POR UNA SOCIEDAD ANÓNIMA CERRADA, ORIGINADOS EN LABORES DE EXTRACCIÓN Y SANEAMIENTO EN TERRENOS DONDE FUNCIONABAN SUS INSTALACIONES – LOS DESEMBOLSOS QUE DEBE EFECTUAR LA SOCIEDAD, NO OBEDECEN A UNA MERA LIBERALIDAD, SINO A UNA OBLIGACIÓN ESTABLECIDA EN NUESTRO ORDENAMIENTO JURÍDICO – PODRÁN REBAJARSE COMO GASTOS NECESARIOS PARA PRODUCIR LA RENTA EN EL EJERCICIO EN QUE PAGUEN O ADEUDEN, SIEMPRE Y CUANDO SEAN ACREDITADOS FEHACIENTEMENTE ANTE ESTE SERVICIO Y NO SEAN DECLARADOS EXCESIVOS POR LA DIRECCIÓN REGIONAL CONSIDERANDO LA IMPORTANCIA DE LA EMPRESA, SUS RENTAS DECLARADAS Y OTROS PARÁMETROS ECONÓMICOS Y TÉCNICOS – REQUISITOS QUE DEBEN CONCURRIR PARA QUE UN DETERMINADO GASTO SEA CONSIDERADO NECESARIO PARA PRODUCIR LA RENTA – LAS OBRAS TENDIENTES A MITIGAR EL IMPACTO AMBIENTAL QUE PRODUCE UNA ACTIVIDAD O PROYECTO, EN LA MEDIDA QUE SEAN OBLIGATORIAS PARA EL CONTRIBUYENTE Y NO UNA MERA LIBERALIDAD, LE DARÁN DERECHO A CRÉDITO FISCAL POR EL IVA SOPORTADO EN LAS ADQUISICIONES O SERVICIOS UTILIZADOS, POR CUANTO SE ENTIENDE QUE TALES OBRAS, SE ENCUENTRAN VINCULADAS AL GIRO DE LA EMPRESA.

1.- Se ha recibido en este Servicio la presentación de los abogados AAA y ZZZ, en representación de XXX, en la cual exponen que su representada es una sociedad anónima cerrada, comercial e industrial, válidamente constituida en Chile, cuya principal actividad consiste en la comercialización y distribución de productos derivados del petróleo, especialmente gasolinas, petróleo y lubricantes para uso automotriz e industrial.

Agregan que, como es de público conocimiento, luego de más de 70 años de operaciones industriales y comerciales en el sector de TTT, Región, de ZZZ (en adelante, el "Terreno"), los cambios a los instrumentos de planificación urbana aplicables y las solicitudes expresas de las autoridades, obligaron a XXX a hacer abandono del terreno y a dismantelar las instalaciones ahí construidas para la realización de las actividades industriales y comerciales propias de su representada.

Para lo anterior, XXX ha retirado del Terreno las instalaciones que se encontraban en el lugar, para una vez concluido lo anterior, proceder a la recuperación y saneamiento del terreno y de las aguas subterráneas, hasta cumplir con los niveles de concentración aceptables de hidrocarburos y otros compuestos, de acuerdo con la normativa vigente para el uso futuro del terreno.

De esta forma, y en cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 3° del Reglamento sobre Sistema de Evaluación de Impacto Ambiental, XXX sometió un proyecto de saneamiento del terreno (en adelante "el Proyecto"), al conocimiento y aprobación de la Comisión Regional del Medio Ambiente (COREMA) Región de ZZZ, el que fue finalmente aprobado por Resolución Exenta N° xxx/200x, de fecha x/xx/xxxx, de la COREMA Región de ZZZ, (la Autorización Ambiental).

El Proyecto plantea una serie de actividades y trabajos tendientes a obtener niveles de concentración de hidrocarburos y otros compuestos en el suelo y aguas subterráneas del Terreno, que no revistan riesgo para la salud humana, las que se dividen en las siguientes fases:

- Fase de Extracción: Remoción y disposición de estructuras soterradas (estanques subterráneos, tuberías etc.) en lugares autorizados;
- Fase de Saneamiento: Extracción y reemplazo de los suelos contaminados y saneamiento de las aguas subterráneas; y
- Fase de seguimiento: Fase que cruzará todas las etapas.

El detalle de los trabajos y actividades que comprende cada una de estas fases, de los tiempos de ejecución y los montos estimados de los gastos en que incurrirá para su implementación, constan en la Autorización Ambiental, cuya copia adjunta.

En este sentido, hace presente que el compromiso con el desarrollo sustentable y la protección del medio ambiente no es sólo uno de los pilares fundamentales de la responsabilidad social empresarial de XXX, sino que además forman parte del marco jurídico que regula las actividades propias de XXX. En efecto, el derecho que tiene XXX a emprender actividades comerciales e industriales, está sujeto al cumplimiento estricto de todas aquellas normas referidas a la protección del medio ambiente.

En otras palabras, los gastos que debe incurrir XXX para el saneamiento y recuperación de los terrenos, son gastos que han sido formalmente impuestos por la autoridad ambiental como requisito indispensable e ineludible para la ejecución del Proyecto y el otorgamiento de la Autorización Ambiental, por lo que, tal como se indica en el Oficio N° 1.373, de fecha 27 de abril de 2009, de este Servicio, tales desembolsos podrán rebajarse como gasto tributario, de acuerdo con las normas generales del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y tendrían la naturaleza de un gasto de tipo general del giro que desarrolla XXX, procediendo de

esta manera el derecho a crédito fiscal por el Impuesto al Valor Agregado soportado en la ejecución del proyecto.

Por lo anteriormente expuesto, solicita se confirme que los gastos en que incurra XXX en cumplimiento del Proyecto y de la Autorización Ambiental son deducibles para la determinación de la renta líquida de XXX, según lo dispuesto por el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y dicen relación con el giro o actividad de ella, y, por ende, el Impuesto a las Ventas y Servicios (IVA) recargado en las facturas que acrediten dichos gastos, constituirán un crédito fiscal IVA para XXX, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 23 N° 1 de la Ley Sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

2.- Sobre el particular, en primer término cabe señalar que de acuerdo a lo dispuesto por el inciso primero del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, la renta líquida del Impuesto de Primera Categoría se determina deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30, pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio.

En consecuencia, al tenor de lo dispuesto por la norma legal antes mencionada, la deducción de los gastos procede bajo el cumplimiento de los siguientes requisitos copulativos:

(i) Que se trate de gastos necesarios para producir la renta, entendiéndose por tales aquellos desembolsos de carácter inevitable u obligatorio en relación con el giro del negocio, sin considerar solamente la naturaleza del gasto, sino que, además, su monto, es decir, hasta qué cantidad el gasto es necesario para producir la renta. Asimismo, deben reunir la doble condición de ser comunes, habituales y regulares por una parte, y por otra, inevitables, obligatorios, imprescindibles o indispensables para producir la renta;

(ii) Que no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta;

(iii) Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, sea que éste se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio. De modo que para el debido cumplimiento de este requisito, es menester que el gasto tenga su origen en una adquisición o prestación real y efectiva y no una mera apreciación del contribuyente; y

(iv) Que se acrediten y justifiquen en forma fehaciente ante este Servicio, quien puede impugnar los medios probatorios aportados por el contribuyente si por razones fundadas no se estimaren fehacientes.

3.- Ahora bien, los desembolsos que la ocurrente pretende deducir de su renta bruta como necesarios para producir la renta se originan en el saneamiento de un terreno donde tenía instalaciones, emplazado en el sector de TTT, con una superficie aproximada de 17 hectáreas, donde funcionaban además de la compañía ocurrente la Compañía AAA., BBB., CCC y DDD., según se desprende de la Resolución Exenta N°xxx/ xxxx, de x/xx/xxxx pronunciada por la Comisión Regional del Medio Ambiente, los cuales deberán ser dejados en condiciones para ser usados para todos los usos contemplados en los escenarios de usos previstos (incluyendo el más restrictivo) dentro de los usos permitidos por los instrumentos de planificación urbana aplicables de acuerdo al N°4 de la parte considerativa de la Resolución.

4.- En lo que concierne al gasto que demandarán estas obras, el considerando 4.1., de la Resolución Exenta N° xxx, indica que para la fase de extracción asciende a USD 100.000.- y para la de saneamiento USD 160.000.- para paños de 2.000 mt.2, lo que evidencia su elevado monto, considerando que la superficie de estos terrenos es de 17 hectáreas, debiendo advertir que tal suma no será solventada en forma exclusiva por la ocurrente, sino en conjunto con otras cuatro compañías, a saber, AAA., ZZZ., CCC y DDD.

5.- El carácter obligatorio de estos desembolsos para la empresa ocurrente se desprende de lo dispuesto particularmente en la Resolución Exenta N° xxx de 200x de la Comisión Regional del Medio Ambiente y del artículo 3°, letra o), y normativamente del Reglamento del Sistema de Evaluación de Impacto Ambiental, contenido en el Decreto N° 95, del Ministerio Secretaría General de la Presidencia publicado en el diario oficial de 7 de diciembre de 2002, que obliga a someter al estudio de impacto ambiental la reparación o recuperación de terrenos que contengan contaminantes, que abarquen, en conjunto, una superficie igual o mayor a diez mil metros cuadrados (10.000.mt.2), norma que guarda relación con lo dispuesto en el artículo 10° de la Ley sobre Bases Generales del Medio Ambiente que enuncia dentro de los proyectos o actividades susceptibles de causar impacto ambiental, en cualesquiera de sus fases, que deberán someterse al sistema de evaluación de impacto ambiental, los "Proyectos de Saneamiento Ambiental, tales como sistemas de alcantarillado y agua potable, plantas de tratamiento de aguas o de los residuos sólidos de carácter domiciliario, rellenos sanitarios, emisarios submarinos, sistemas de tratamiento y disposición de residuos industriales líquidos o sólidos", lo que evidencia que incurrir en ellos no obedece a una liberalidad, sino a una obligación claramente establecida por nuestro ordenamiento jurídico.

6.- En consecuencia, tales desembolsos, a juicio de este Servicio, podrán rebajarse como gastos necesarios para producir la renta en el ejercicio en que paguen o adeuden, siempre y cuando sean acreditados fehacientemente ante este Servicio y no sean declarados excesivos por la Dirección Regional considerando la importancia de la empresa, sus rentas declaradas y otros parámetros económicos y técnicos.

7.- En lo que respecta al Impuesto al Valor Agregado, el artículo 23 N°1, del D.L. N° 825, de 1974, señala que los contribuyentes tendrán derechos a un crédito fiscal equivalente al IVA soportado en las facturas que acrediten adquisiciones o servicios utilizados que se relacionen con gastos de tipo general, siempre que digan relación con el giro o actividad del contribuyente.

Sobre el particular, este Servicio ha señalado mediante Oficio N° 1373, de 2009, que las obras tendientes a mitigar el impacto ambiental que produce una actividad o proyecto, en la medida que sean obligatorias para el contribuyente y no una mera liberalidad, le darán derecho a crédito fiscal por el IVA soportado en las adquisiciones o servicios utilizados, por cuanto se entiende que tales obras, se encuentran vinculadas al giro de la empresa.

Siguiendo el criterio expuesto, las obras de recuperación y saneamiento de los terrenos que realizará XXX, se enmarcan dentro del concepto de labores de mitigación, compensación y/o reparación reguladas en el marco del Sistema de Evaluación de Impacto Ambiental, como se describió en el apartado 5° de este documento. Luego, los gastos en que incurra para la adquisición de bienes y utilización de servicios para tales faenas tendrán la calidad de un gasto de tipo general relacionado con la actividad de la empresa y por tanto, el IVA soportado en tales operaciones dará derecho a crédito fiscal.

PABLO GONZALEZ SUAU

DIRECTOR SUBROGANTE

Oficio N° 336, de 24.02.2010

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Indirectos

RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 21°, ART. 31°, N°7 – LEY N° 20.757, DE 2014, ART. 5°, N°3, LETRA B) – LEY N° 20.780, DE 2014 – OFICIOS N° 1373, DE 2009 Y N° 336, DE 2010. (ORD. N° 1381, DE 27.05.2015)

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE DESEMBOLSOS EFECTUADOS EN CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES IMPUESTAS EN RESOLUCIONES DE CALIFICACIÓN AMBIENTAL.

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, sobre el tratamiento tributario, desde el punto de vista de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), considerando las instrucciones y jurisprudencia de este Servicio, respecto de los desembolsos efectuados en virtud de contratos de mitigación en general, y si el criterio establecido en ellos es pertinente para la aplicación de los parámetros establecidos en el numeral v), del inciso 2°, del artículo 21 de la LIR. Consulta además, respecto del tratamiento tributario también desde el punto de vista de la LIR, de los desembolsos efectuados en virtud de una Resolución de Calificación Ambiental (RCA).

I.- ANTECEDENTES

Señala en su presentación, que TTT es una empresa dedicada a la generación de energía eléctrica en Chile, enfocada en la operación y mantenimiento de activos, así como en el desarrollo de proyectos de generación eléctrica tanto en Chile como en el extranjero.

Expresa a continuación, que en el contexto del desarrollo de sus negocios y debido a la magnitud y la existencia de terceros que participan en la ejecución de los proyectos en desarrollo, TTT ha materializado la ejecución de los mismos a través de diversos vehículos de inversión que denomina Entidades de Inversión Directa (EID) y que en cumplimiento de la normativa vigente, la ejecución de los proyectos en desarrollo ha sido previamente aprobada por una resolución dictada por la autoridad ambiental competente.

En el contexto de la normativa ambiental vigente, y con motivo de la aprobación y ejecución de los proyectos en desarrollo, las EID han debido efectuar diversos desembolsos en cumplimiento de obligaciones:

(i) impuestos en resoluciones de calificación ambiental ("RCA") que aprueban la ejecución de los proyectos en desarrollo, y

(ii) asumidas en diversos contratos suscritos con autoridades administrativas, organizaciones dotadas de personalidad jurídica y otras organizaciones comunitarias, a efectos de mitigar las externalidades negativas derivadas de la ejecución de los proyectos en desarrollo ("Contratos de Mitigación").

Indica que el 31 de enero del 2014 se publicó en el Diario Oficial la Ley N°20.727 que modificó el inciso 2° del artículo 21 de la LIR, relativo al tratamiento tributario de ciertos pagos o desembolsos que se efectúen con motivo de la aprobación o

ejecución de un proyecto que cuente o deba contar con una aprobación otorgada mediante resolución dictada por la autoridad ambiental.

Luego del análisis de dicha disposición, respecto de la cual señala que ha quedado derogada, con vigencia diferida al 1° de enero de 2017, solicita la confirmación de los siguientes criterios:

i. En relación a los desembolsos efectuados en virtud de los Contratos de Mitigación, solicita confirmar que resulta aplicable el criterio consagrado en la Circular 59 de 2003, y en los Oficios N°s. 419 de 2004 y 491 de 2013. Particularmente, se solicita confirmar que en caso de presentar renta líquida imponible y capital propio tributario negativos, las EID deben necesariamente considerar el parámetro contemplado en el nuevo numeral v), del inciso 2°, del artículo 21 de la LIR, esto es, el 5% de la inversión total anual que se efectúe en la ejecución del proyecto, a efectos de determinar la potencial aplicación de la tributación señalada en el artículo 21 de la LIR a los desembolsos efectuados en virtud de los Contratos de Mitigación que resulten excesivos.

ii. En relación a los desembolsos efectuados en virtud de una RCA, se solicita confirmar que se mantiene vigente y resulta plenamente aplicable el criterio consagrado en los Oficios N°s 1.373 de 2009 y 336 de 2010 y que en consecuencia, la deducibilidad de los desembolsos fundados en una RCA, no se rige por las modificaciones introducidas al artículo 21 por la Ley N°20.727, sino que por las reglas generales contenidas en el artículo 31 de la LIR.

II.- ANÁLISIS.

1) En relación con las materias consultadas, cabe señalar en primer lugar que 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, según establece el inciso 2°, del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la misma Ley N°20.727, se encuentra vigente desde el 1° de enero del 2014, respecto de los pagos, gastos o desembolsos señalados en la nueva disposición y que se efectúen a contar de dicha fecha. Ahora bien, la Ley N° 20.780, publicada en el Diario Oficial con fecha 29 de septiembre de 2014, a través del N° 11, de su artículo 1°, sustituye el artículo 21 de la LIR, por un nuevo texto que no considera la disposición transcrita en el párrafo anterior. Dicha sustitución, entrará en vigencia a contar del 1° de enero de 2017, conforme dispone el artículo primero de las disposiciones transitorias de dicha ley, y por tanto, la norma analizada se deroga a partir de esa fecha.

2) Aclarada la vigencia de la norma en análisis, y en relación con su primera consulta, relativa al procedimiento que debe utilizarse para determinar el exceso afecto a tributación al que se refiere la parte final del numeral v), del inciso 2°, del artículo 21 de la LIR, en el caso en que la empresa que incurre en los desembolsos a los que se refiere la disposición, se encuentre en situación de pérdida tributaria y presente un capital propio tributario negativo, situación respecto de la cual sostiene que para los efectos de determinar la potencial aplicación de la tributación señalada en el artículo 21 de la LIR a los desembolsos efectuados en virtud de los Contratos de Mitigación que resulten excesivos, se debe necesariamente considerar el 5% de la inversión total anual que se efectúe en la ejecución del proyecto, cabe expresar lo siguiente:

a) La jurisprudencia que cita en su presentación se refiere a una materia totalmente diferente a la analizada, y por tanto, no se puede hacer extensiva su aplicación por analogía. En efecto, dichas instrucciones y pronunciamientos se refieren a la aplicación del límite global absoluto a las donaciones de acuerdo a la Ley N° 19.885, y de los límites particulares que establece la LIR en su artículo 31 N° 7, y el artículo 69 de la Ley N° 18.681 sobre donaciones a Universidades e Institutos Profesionales;

b) El texto del numeral v), del inciso 2°, del artículo 21 de la LIR, al que se refiere en su presentación, establece que se afectarán con el impuesto establecido en el

inciso 1° del referido artículo, los pagos o desembolsos que menciona, en la parte que excedan de la cantidad menor a la suma equivalente a:

- i) El 2% de la renta líquida imponible del ejercicio respectivo;
- ii) El 1,6 por mil del capital propio tributario de la empresa, según el valor de éste al término del ejercicio respectivo; o
- iii) El 5% de la inversión total anual que se efectúe en la ejecución del proyecto.

c) Atendido el texto de la norma analizada, cabe expresar que su redacción claramente dispone que se afectará con el impuesto establecido en dicho artículo, la parte de los pagos o desembolsos que menciona, que excedan de la cantidad menor entre las tres sumas alternativas que la propia norma contempla.

En el caso particular, en que el contribuyente presenta una pérdida tributaria, esto es, una renta líquida imponible negativa, y un capital propio tributario negativo, la aplicación de los parámetros de 2% y de 1,6 por mil, respectivamente, dan como resultado también sumas negativas, que aplicadas a la situación analizada resultan igual a cero, y en cualquier caso, dichas cantidades son menores a aquella que resultaría al aplicar el parámetro de 5% sobre el monto de la inversión total anual a que se refiere la norma.

d) En consecuencia, en los casos en que en un determinado ejercicio un contribuyente determine una pérdida tributaria o bien su capital propio tributario sea negativo, como ocurriría en el caso de su presentación, no tiene aplicación la liberación que dispone el numeral v), del inciso 2°, del artículo 21 de la LIR, puesto que en tal caso, la cantidad menor de las tres sumas alternativas establecidas como límites por esta disposición, para que proceda la referida liberación (2% de la renta líquida imponible del ejercicio respectivo; y 1,6 por mil del capital propio tributario de la empresa) es negativa, y para estos efectos, equivalente en ambos casos a cero.

3) En relación con su segunda consulta, relativa al alcance de la disposición analizada, y a la vigencia del criterio expresado por este Servicio en los Oficios N°s. 1.373 de 2009 y 336 de 2010 sobre el tratamiento tributario de los desembolsos efectuados por los contribuyentes en virtud de lo dispuesto en resoluciones de la Comisión Regional del Medio Ambiente, cabe señalar que, de acuerdo al tenor del numeral v), del inciso 2°, del artículo 21 de la LIR, la liberación de impuestos que la norma establece, alcanza a 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, o las demás entidades que indica.

Al respecto, cabe señalar que la modificación introducida por la Ley N°20.727 al artículo 21 de la LIR, tuvo por objeto regular el tratamiento tributario de este tipo de desembolsos en general, permitiendo que las empresas financien programas conocidos como de responsabilidad social empresarial, sin que se afecten con el impuesto establecido en el inciso 1° de dicha norma, siempre que se cumplan los requisitos que la misma contempla, y hasta los límites que considera.

Como se puede apreciar entonces, tal norma aplica, sin perjuicio de las demás restricciones que establece, sobre aquellos pagos o desembolsos que consten en un contrato o convenio suscrito con una autoridad pública, o con las demás entidades que la norma señala, exigiendo que se trate de proyectos o actividades empresariales que cuenten o deban contar, con una resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividades de acuerdo a la legislación medioambiental respectiva.

Por el contrario, dicha norma no resulta aplicable a aquellos pagos o desembolsos obligatorios, que se efectúen como parte de las exigencias o compromisos estipulados en la resolución de calificación ambiental que apruebe dicho proyecto o actividades, emitida por una Comisión Regional del Medio Ambiente.

De esta manera, sobre la materia, resultan aplicables los criterios sostenidos por este Servicio en los Oficios N°s.1.373 de 2009 y 336 de 2010.

III.- CONCLUSIÓN.

De acuerdo a los antecedentes expuestos, y lo indicado en el análisis precedente, se puede informar Ud. que:

(i) En los casos en que en un determinado ejercicio un contribuyente determine una pérdida tributaria o bien su capital propio tributario sea negativo, como ocurriría en el caso de su presentación, no tiene aplicación la liberación que dispone el numeral v), del inciso 2°, del artículo 21 de la LIR, puesto que en tal caso, la cantidad menor de las tres sumas alternativas establecidas como límites por esta disposición, para que proceda la referida liberación (2% de la renta líquida imponible del ejercicio respectivo; y 1,6 por mil del capital propio tributario de la empresa) es negativa, y para estos efectos, equivalente en ambos casos a cero.

(ii) Lo dispuesto en el numeral v), del inciso 2°, del artículo 21 de la LIR, no resulta aplicable a aquellos pagos o desembolsos obligatorios, que se efectúen como parte de las exigencias o compromisos estipulados en la resolución de calificación ambiental que apruebe dicho proyecto o actividades, emitida por una Comisión Regional del Medio Ambiente.

De esta manera, sobre la materia, resultan aplicables los criterios sostenidos por este Servicio en los Oficios N°s.1.373 de 2009 y 336 de 2010.

JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI

DIRECTOR (S)

Oficio N° 1381, de 27.05.2015

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 21, ART. 31, ART. 30 – LEY SOBRE IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS, ART. 23, N°1 - OFICIOS N° 1373, DE 2009, N° 336, DE 2010 Y N° 452, DE 2012. (Ord. N° 888, de 26-04-2017)

TRATAMIENTO TRIBUTARIO FRENTE A LA LIR E IVA, DE DESEMBOLSOS VINCULADOS A UN PROYECTO SOMETIDO AL SISTEMA DE EVALUACIÓN DE IMPACTO AMBIENTAL.

Tratamiento tributario frente a la LIR e IVA, de desembolsos vinculados a un proyecto sometido al sistema de evaluación de impacto ambiental.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional su presentación indicada en el antecedente, por medio de la cual consulta sobre la aceptación como gasto necesario para producir la renta, de determinados desembolsos vinculados a un proyecto que requiere ser sometido al sistema de evaluación de impacto ambiental; y asimismo sobre el uso como crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado soportado en adquisiciones relacionadas con dichos desembolsos.

I.- ANTECEDENTES.

1.- Conforme a lo informado en la presentación, XXXXX (en adelante “la Sociedad”) es una sociedad válidamente constituida en Chile, la cual se encuentra evaluando la posibilidad de desarrollar un proyecto de generación de energía en la zona sur de nuestro país a partir del vapor producido por una caldera alimentada principalmente con biomasa agrícola.

La electricidad producida correspondería aproximadamente a 20 MW, de los cuales 17 MW serían inyectados al sistema interconectado central. Por tratarse de un proyecto incluido en el listado del artículo 10 de la Ley N° 19.300 susceptible de causar impacto ambiental, el proyecto ingresó al Sistema de Evaluación de Impacto Ambiental (en adelante “SEIA”).

Indica que el proyecto energético requeriría de terrenos rurales extensos ubicados en zonas forestales o silvícolas, conllevando su implementación, la mayoría de las veces, la intervención de hábitats de gran valor ecológico los cuales se encontrarían aledaños a lugares donde habitan comunidades indígenas.

Luego de una referencia al artículo 17, del Reglamento del SEIA[1] y debido a que eventualmente el proyecto podría afectar a comunidades indígenas, se deduce en la presentación que el proyecto se debe exponer a dichas comunidades para solicitar su aprobación, junto con la necesidad de acordar medidas de compensación o mitigación ambiental, citando al respecto el artículo 94, del Reglamento del SEIA[2].

Agrega que el proceso de evaluación concluye con una resolución que califica ambientalmente el proyecto (en adelante "RCA"), la que de aprobarlo, certificará que se cumplen todos los requisitos ambientales, incluyendo las eventuales medidas de mitigación, compensación y reparación, las cuales pasarían a tener un carácter vinculante.

2.- Con el objetivo de cumplir con las medidas de mitigación, compensación y reparación que contempla la normativa medio ambiental, la Sociedad suscribiría "Convenios de Colaboración" y "Contratos de Mitigación", con las comunidades indígenas que se verían afectadas por el proyecto, asumiendo las siguientes obligaciones:

a) Apoyar técnica y económicamente a las comunidades indígenas, en proyectos destinados a satisfacer sus necesidades básicas, tales como la implementación, habilitación y reparación proyectos de saneamiento, agua potable y energía.

b) Invertir, mediante su adquisición, en bienes muebles o inmuebles que requieran las comunidades.

c) Otorgar apoyo profesional y técnico, junto con maquinaria y abastecimiento de materiales, para el desarrollo de proyectos de infraestructura, regadío, reforestación y regeneración de terrenos erosionados.

d) Aportar fondos para actividades sociales y culturales, que promuevan y desarrollen la cultura indígena por medio de talleres, cursos y otras actividades.

e) Habilitación y entrega en comodato de recintos, en favor de las comunidades, para la venta de productos agrícolas y artesanales típicos de la zona.

f) Entregar a las comunidades indígenas una "cantidad y/o monto" que fluctuará, de acuerdo a parámetros objetivos, entre el 3% y 5% de las ganancias que genere el proyecto, destinada a un fondo de desarrollo comunitario, administrado por ambas partes mediante un reglamento que se celebrará para tal efecto.

g) Cualquier otro desembolso de dinero o bienes que tenga por objeto mitigar, compensar y reparar el impacto ambiental del proyecto.

3.- Atendido lo anteriormente expuesto, solicita la ratificación de los criterios expuestos a continuación:

a) Los desembolsos en que incurriría la Sociedad, en cumplimiento de los Contratos que suscriba con las comunidades indígenas, son obligatorios e inevitables atendido que la normativa medio ambiental exige medidas de mitigación, compensación y reparación de impacto ambiental. De lo contrario el proyecto no se podría llevar a cabo.

En otras palabras estos gastos han sido formalmente impuestos por la legislación ambiental, como un requisito indispensable e ineludible para la ejecución del proyecto.

b) Los gastos en que incurra la Sociedad con motivo de los Contratos suscritos con las comunidades, corresponde darles el tratamiento de gastos de organización y puesta en marcha del artículo 31, N° 9, de la LIR, conforme al criterio emitido por el Servicio de Impuestos Internos en el Oficio N° 452, del 2012[3]:

c) No corresponde dar a la "cantidad y/o monto" que la sociedad pagaría a las comunidades indígenas (letra f) del número 2.- anterior) el tratamiento tributario del artículo 31, N° 9, de la LIR, por tratarse de un pago periódico cuyo monto será determinado por parámetros objetivos. Sin embargo, dicho desembolso podría rebajarse como gasto tributario, de acuerdo a las normas generales del artículo 31, inciso primero, de la LIR.

d) El contribuyente tiene derecho a utilizar como crédito fiscal el IVA soportado en las facturas que acrediten los gastos incurridos en bienes o servicios destinados a cumplir con las medidas de mitigación, compensación y reparación de impacto ambiental planteadas en las letras a), b), c), d), e) y g) del número 2.- anterior, por constituir gastos de tipo general relacionados con la actividad de la empresa, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 23, N° 1, de la Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios, y en el Oficio N° 336, del 2010[4].

II.- ANÁLISIS.

1.- 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:

- (i) debe tratarse de gastos necesarios para producir la renta afecta a IDPC;
- (ii) 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;

(iii) el gasto debe encontrarse pagado o adeudado al término del ejercicio correspondiente; (iv) 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[5] 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. Dichos desembolsos deben reunir la doble condición de ser comunes, habituales y regulares por una parte; y por otra, inevitables, obligatorios, imprescindibles o indispensables para producir la renta afecta a IDPC.

2.- Ahora bien, no es suficiente 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.

En el caso particular de desembolsos incurridos con ocasión de proyectos o actividades que por mandato de la Ley N° 19.300, de 1994, sobre Bases Generales del Medio Ambiente, requieren ser sometidos al Sistema de Evaluación de Impacto Ambiental[6], se debe establecer si ellos han incidido en la aprobación del proyecto o actividad por la autoridad ambiental respectiva

Así, aquellos desembolsos incurridos con ocasión de proyectos o actividades cuya ejecución depende de su previa evaluación de impacto ambiental, y que obedezcan a condiciones o exigencias para la ejecución del proyecto o actividad expresadas en la misma RCA que aprueba el proyecto o actividad[7], o bien vinculados directamente con medidas de mitigación, compensación y reparación también comprendidas en la propia RCA[8], son obligatorios e inevitables para el contribuyente, puesto que la aprobación del proyecto o actividad está condicionada a ellos, y consecuentemente, la posterior generación de la renta afecta a IDPC por el proyecto o actividad aprobado.

Por su parte, el tratamiento tributario que debe darse a los desembolsos que correspondan a compromisos ambientales no contemplados o exigidos por la RCA que el titular ofrezca voluntariamente, dependerá de la fecha en que ellos sean efectuados.

En primer término, los desembolsos indicados, efectuados entre el 1° de enero del 2014 y el 31 de diciembre del 2016[9], no cumplen con las exigencias para ser deducibles como gasto necesario en la determinación de la renta líquida imponible afecta a IDPC. Sin embargo, si cumplen con los requisitos indicados a continuación no quedan afectos a la tributación del artículo 21, de la LIR. Tales requisitos son: (i) los pagos o desembolsos se deben efectuar 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; (ii) los pagos deben constar 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, y además deben guardar relación con grupos, sectores o intereses de la localidad respectiva; (iii) los pagos no deben efectuarse 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, y; (iv) los desembolsos no deben exceder 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. Sin perjuicio de lo anterior, los contribuyentes de IDPC deben 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.

Por su parte, aquellos desembolsos pagados o adeudados a contar del 1° de enero del 2017, deben ser analizados caso a caso, en la instancia de fiscalización que corresponda, para determinar si han favorecido o contribuido a la aprobación del proyecto o actividad por el Servicio de Evaluación de Impacto Ambiental o por autoridades sectoriales, y en consecuencia se vuelven inevitables para la generación de la renta afecta a IDPC por el proyecto o actividad aprobado, como asimismo si ellos son necesarios en cuanto a su monto o magnitud en la producción de la renta afecta a IDPC.

3.- Ahora bien, los fondos destinados a las medidas que se detallan en las letras a), b), c) y e) del N° 2 de los antecedentes de esta presentación, en el supuesto que ellas no estuvieren contempladas en la RCA y fueren pagados o adeudados a partir del 1° de enero del 2017, son obligatorios e inevitables para producir la renta afecta a IDPC, al enmarcarse en las denominadas medidas de compensación[10], que tienen por objeto producir o generar un efecto positivo alternativo equivalente al

efecto ambiental adverso, en este caso en particular, derivado de la localización del proyecto o actividad en o próxima a pueblos indígenas[11]. Adicionalmente, es menester que dichas medidas hayan sido adoptados como consecuencia del proceso de consulta de buena fe[12] realizado conforme al Decreto Supremo N° 66, que contiene el Reglamento que Regula el Procedimiento de Consulta Indígena[13] y estén 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 SEIA[14], constando su acuerdo debidamente en las actas de dichas 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.

Sin embargo, la entrega de montos de dinero gratuita e irrevocable indicada en la letra f), del N° 2, de los antecedentes de esta presentación, en su calidad de donación y bajo el supuesto que dicha medida no estuviere incluida en la propia RCA, no cumple con los requisitos del artículo 31, de la LIR, revistiendo la calidad de gasto rechazado afecto a la tributación del artículo 21, de la LIR[15], conforme a lo señalado reiteradamente por este Servicio sobre el tratamiento de las donaciones no acogidas a una ley especial que permita al donante su deducción como gasto[16]. El mismo tratamiento sería aplicable al aporte gratuito e irrevocable de sumas de dinero indicado en la letra d), del N° 2, de los antecedentes de esta presentación, destinadas a actividades sociales y culturales, si dicha medida no está incluida en la propia RCA y bajo el supuesto que la transferencia sea efectuada a un tercero.

Por último, no es posible pronunciarse a priori sobre la aceptación como gasto necesario para producir la renta afecta a IDPC, de desembolsos genéricos cuyas características o naturaleza no están indicadas en la consulta, descritos bajo la letra g) del N° 2 de los antecedentes de esta presentación.

4.- En lo que concierne al tratamiento de los desembolsos como gastos de organización y puesta en marcha en base al criterio expuesto en el Oficio N° 452, del 2012, en primer término debe precisarse que los antecedentes de hecho que contempla el Oficio son completamente distintos a la situación analizada[17].

No existiría impedimento legal para que aquellos desembolsos que cumplan con la calidad de gasto necesario para producir la renta, puedan tratarse para efectos tributarios como gastos de organización y puesta en marcha si entre la generación del gasto y de los ingresos derivados de la actividad principal, cuando dicho hecho sea posterior, media un lapso considerable durante el cual no existe renta bruta de donde deducir los gastos incurridos, y además dichos desembolsos no formen parte del costo de bienes tangibles o intangibles del activo del contribuyente[18], lo cual debe ser verificado en la instancia de fiscalización que corresponda.

5.- En lo que respecta al Impuesto al Valor Agregado, el artículo 23 N° 1, del D.L. N° 825, de 1974, señala que los contribuyentes tendrán derecho a un crédito fiscal equivalente al IVA soportado en las facturas que acrediten sus adquisiciones o la utilización de servicios, de operaciones que recaigan sobre bienes corporales muebles o servicios destinados a formar parte de su activo realizable o activo fijo, y aquellos que se relacionen con gastos de tipo general, siempre que digan relación con el giro o actividad del contribuyente.

Sobre el particular, este Servicio ha señalado[19], que las obras tendientes a mitigar el impacto ambiental que produce una actividad o proyecto, en la medida que sea obligatoria para el contribuyente y no una mera liberalidad, le darán derecho a crédito fiscal por el IVA soportado en las adquisiciones o servicios utilizados, por cuanto se entiende que tales obras, se encuentran vinculadas al giro de la empresa.

Tratándose de aquellos desembolsos voluntarios producto de los compromisos señalados en el punto 2.- precedente, incurridos en medidas de mitigación, compensación y reparación, no comprendidas en la Resolución de Calificación Ambiental, efectuados entre el 1° de enero de 2014 y el 31 de diciembre de 2016, los que no cumplen requisitos para considerarlos como gastos necesarios para producir la renta, no resultan estar relacionados con el giro del contribuyente y por consiguiente el IVA soportado no da derecho a crédito fiscal.

Por su parte, tratándose de los mismos desembolsos señalados en el párrafo anterior, no comprendidos en la RCA, pagados o adeudados a contar del 1° de enero de 2017, deben analizarse en las instancias de fiscalización que corresponda, en la medida que hayan favorecido o contribuido a la aprobación del proyecto o actividad por el SEIA o por autoridades Sectoriales, en este caso en particular, derivado de la localización del proyecto o actividad en o próxima a pueblos indígenas y que adicionalmente la medidas de compensación cumplan con los requerimientos indicados en el primer párrafo del punto 3.- precedente, si tales desembolsos resultan ser inevitables para la generación de la renta afecta a IDPC por el proyecto o actividad aprobado, y necesarios en cuanto a su monto o magnitud para producir la renta afecta a IDPC, de ser así, el IVA soportado en tales desembolsos daría derecho a crédito fiscal.

Ahora bien, en cuanto a los desembolsos por los compromisos a que se refieren las letras a), b), c) y e) del N° 2 de los antecedentes de su presentación, relacionados con Convenios de Colaboración y Contratos de Mitigación, con las comunidades indígenas afectadas por el proyecto, si ellas no estuvieran contempladas en la RCA y fueran pagados o adeudados a contar del 1° de enero de 2017, que resulten obligatorios e ineludibles para producir la renta afecta a IDPC, por cumplir todas las especificaciones que se detallan en el primer párrafo del punto 3.- precedente, se considerarían gastos propios del giro y con derecho a crédito fiscal por el IVA soportado en tales desembolsos

No ocurre lo mismo en el caso de los desembolsos a que se refieren las letras d), y f) del N° 2 de los antecedentes, en el caso que estos desembolsos no estuvieren incluidos en la RCA, al no cumplir con los requisitos del artículo 31° de la LIR, revistiendo la calidad de gastos rechazados, por lo que bajo ninguna circunstancia podrían considerarse propios del giro ni mucho menos tener derecho a crédito fiscal. Respecto a los desembolsos genéricos señalados en la letra g) del N° 2 del antecedente, no fue posible determinar si resultan ser necesarios para producir la renta, por lo que tampoco se podría definir si pudieran tener derecho a crédito fiscal

III.- CONCLUSIÓN.

De acuerdo a los antecedentes expuestos, y lo indicado en el análisis precedente, se puede concluir lo siguiente

1.- Los desembolsos destinados a las medidas indicadas en su presentación, que obedezcan a condiciones o exigencias para la ejecución del proyecto o actividad o a medidas de mitigación, compensación y reparación incluidas en la RCA, son obligatorios e inevitables para la generación de la renta afecta a IDPC por el proyecto o actividad aprobado.

Los desembolsos que obedezcan a medidas no comprendidos en la RCA, efectuados entre el 1° de enero del 2014 y el 31 de diciembre del 2016, no cumplen con las exigencias para ser deducibles como gasto necesario en la determinación de la renta líquida imponible afecta a IDPC. Sin perjuicio de ello, si cumplen con los requisitos del literal v) del inciso segundo del artículo 21 de la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre del 2016, no quedan afectados a la tributación dispuesta en el artículo 21 de la LIR

Aquellos desembolsos pagados o adeudados a partir del 1° de enero del 2017, destinados a las medidas detalladas en las letras a), b), c), y e) del N° 2 de los antecedentes de esta presentación, son obligatorios e inevitables para la generación de la renta afecta a IDPC por el proyecto o actividad aprobado, siempre y cuando dichas medidas y compromisos hayan sido adoptados como consecuencia del proceso de consulta de buena fe realizado conforme al Decreto Supremo N° 66, del 2013, del Ministerio de Desarrollo Social y estén 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 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.

No obstante lo anterior, el aporte o entrega gratuita e irrevocable de sumas de dinero a terceros, indicados en las letras d) y f) del N° 2 de los antecedentes de esta

presentación, al constituir donación reviste la calidad de gasto rechazado afecto a la tributación del artículo 21 de la LIR.

2.- No existe impedimento legal para que los desembolsos que cumplen con los requisitos para ser deducibles como gasto necesario en la determinación de la renta líquida imponible afecta a IDPC, analizados en el capítulo anterior, se les aplique el tratamiento tributario establecido en el artículo 31 N° 9 de la LIR siempre y cuando se incurran con motivo del inicio de la actividad empresarial de la Sociedad, lo cual debe ser verificado en la instancia de fiscalización que corresponda.

3.- El Impuesto al Valor Agregado (IVA), relacionado con desembolsos incurridos y vinculados directamente con obras de mitigación, compensación y/o a reparación a los que se encuentra obligada, derivadas de un proyecto o actividad regulados en el marco del Sistema de Evaluación de Impacto Ambiental, tienen el carácter de ineludibles, constituyendo un gasto de tipo general, y por consiguiente el IVA soportado por la empresa en tales operaciones, le dará derecho a crédito fiscal.

El crédito fiscal soportado en desembolsos que no obedezcan a medidas comprendidas en la RCA, efectuados entre el 1° de enero de 2014 y el 31 de diciembre de 2016, como se señaló, no cumplen con las exigencias para ser considerado gasto necesario en la determinación de la Renta afecta a IDPC, resultando ajenos al giro o actividad, y por lo tanto, el IVA soportado en tales operaciones no da derecho a crédito fiscal.

Distinta es la situación, tratándose de desembolsos que se paguen o adeuden a contar del 1° de enero de 2017, no comprendidos en la RCA a que se refieren las letras a), b), c) y e) del N° 2 de los antecedentes de su presentación, como se señaló, resultan ser obligatorios e ineludibles para la generación de la renta afecta a IDPC por el proyecto o actividad aprobado, siempre que dichas medidas se hayan adoptado como consecuencia de un proceso de consulta de buena fe conforme al D.S. N° 66, o plasmados en reuniones con grupos humanos señaladas en el artículo 86° del Reglamento del SEIA, a los que se refiere el N° 1 precedente, y adicionalmente cumplan los requisitos del artículo 31° de la LIR especialmente su razonabilidad, de ser así, el IVA soportado en tales desembolsos daría derecho a crédito fiscal.

En ningún caso darán derecho a crédito fiscal, los desembolsos a que se refieren las letras d) y f) del N° 2 del antecedente, por no ser propios del giro, al constituir gastos rechazados para fines de la LIR. Finalmente, no es posible pronunciarse respecto de los desembolsos señalados en la letra g) cuyas características o naturaleza no se indican en la presentación.

JUAN ALBERTO ROJAS BARRANT

DIRECTOR (S)

Oficio N° 888, de 26.04.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

[1] Indica en la presentación que el artículo 17 señala que los proponentes deberán informar a la autoridad ambiental si han establecido, antes del ingreso al proceso de evaluación, negociaciones con los interesados con el objeto de acordar medidas de compensación o mitigación ambiental, individualizando en tal caso a las personas con quienes se estableció la negociación, así como el contenido y resultado de la misma.

[2] Indica en la presentación que el artículo 94, del Reglamento del SEIA, establece un plan de medidas ambientales que un proyecto o actividad debe considerar en los casos en que proceda, distinguiendo básicamente 3 tipos de planes: (i) plan de medidas de mitigación ambiental; (ii) plan de medidas de reparación ambiental; (iii) plan de medidas de compensación ambiental.

[3] Cita en la presentación el siguiente extracto del Oficio: "...este Servicio ha sostenido que el precio pagado por la adquisición de determinados derechos, o por la adquisición de la calidad de parte de un contrato, necesarios para el desarrollo de ciertas operaciones o empresas, son necesarios para el inicio de las actividades del contribuyente, por lo que corresponde aplicar el tratamiento indicado en el artículo 31, N° 9, de la LIR."

[4] Cita en la presentación el siguiente extracto del Oficio: "... las obras tendientes a mitigar el impacto ambiental que produce una actividad o proyecto, en la medida que sean obligatorias para el contribuyente y no una mera liberalidad, le darán derecho a crédito fiscal por el IVA soportado en las adquisiciones o servicios utilizados, por cuanto se entiende que tales obras, se encuentran vinculadas al giro de la empresa."

[5] En los Oficios N° 336, del 2010; N° 1.373, del 2009; N° 3.853, del 2005; N° 1.118, del 2004; N° 6.346, del 2003; N° 1.015, del 2003 y N° 2.566, del 2000, entre otros.

[6] El artículo 10, de la Ley N° 19.300, de 1994, enumera aquellos proyectos o actividades que al ser susceptibles de causar impacto ambiental en cualquiera de

sus fases, deben someterse al sistema de evaluación de impacto ambiental. En la letra c) se indican las centrales generadoras de energía mayores a 3 MW.

[7] El literal d.2) del artículo 60, del Reglamento del SEIA, contenido en el Decreto N° 40, del año 2013, del Ministerio del Medio Ambiente, señala que la RCA debe indicar las condiciones o exigencias que deberán cumplirse para ejecutar el proyecto o actividad en todas sus fases y aquéllas bajo las cuales se otorgarán los permisos ambientales sectoriales que, de acuerdo con la legislación, deben emitir los órganos de la administración del Estado.

[8] El literal d.3) del artículo 60, del Reglamento del SEIA, señala que la RCA, debe indicar las medidas de mitigación, compensación y reparación, cuando corresponda, en los casos de los estudios de impacto ambiental.

[9] De acuerdo a lo establecido en el artículo 2°, de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.727, del 2014, el literal v), incorporado al inciso segundo del artículo 21, por la Ley N° 20.727, rige los pagos, gastos o desembolsos por los conceptos indicados en el citado literal v) efectuados a partir del 1° de enero del 2014. A partir del 1° de enero del 2017, como consecuencia de la sustitución íntegra del artículo 21 por un nuevo texto por la Ley N° 20.780, del 2014, queda eliminado el numeral v) del artículo 21, de la LIR. El nuevo texto del artículo 21 rige a partir del 1° de enero del 2017 según establece el artículo 1°, de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

[10] Las medidas de compensación ambiental están definidas en el artículo 100, del Reglamento del SEIA.

[11] El artículo 8, del Reglamento del SEIA, señala que el titular de un proyecto o actividad, debe presentar un estudio de impacto ambiental si su proyecto o actividad se localiza en o próxima a poblaciones protegidas. La norma entiende por poblaciones protegidas a los pueblos indígenas, independiente de su forma de organización.

[12] El artículo 85, del Reglamento del SEIA, señala que en el caso que el proyecto o actividad genere o presente alguno de los efectos, características o circunstancias indicados en los artículos 7, 8 y 10 del mismo Reglamento, en la medida que se afecte directamente a uno o más grupos humanos pertenecientes a pueblos indígenas, el Servicio de Evaluación Ambiental debe diseñar y desarrollar un proceso de consulta de buena fe, que contemple mecanismos apropiados según las características socioculturales propias de cada pueblo y a través de sus instituciones representativas, de modo que puedan participar de manera informada y tengan la posibilidad de influir durante el proceso de evaluación ambiental. En el proceso de consulta participarán los pueblos indígenas afectados de manera exclusiva y deberá efectuarse con la finalidad de llegar a un acuerdo o lograr el

consentimiento. No obstante, el no alcanzar dicha finalidad no implica la afectación del derecho a la consulta.

[13] De fecha 15 de noviembre del 2013, dictado por el Ministerio de Desarrollo Social.

[14] El artículo 86, del Reglamento del SEIA, señala que cuando el proyecto o actividad sometido a evaluación mediante un estudio de impacto ambiental que indique la no generación o presencia de los efectos, características o circunstancias a que se refiere el artículo 85, del Reglamento del SEIA se emplace en tierras indígenas, áreas de desarrollo indígena o en las cercanías a grupos humanos pertenecientes a pueblos indígenas, el Director Regional o el Director Ejecutivo del Servicio realizará reuniones con los grupos humanos pertenecientes a pueblos indígenas localizados en el área en que se desarrollará el proyecto o actividad, por un período no superior a 30 días contados desde la declaración de admisibilidad del proyecto, con el objeto de recoger sus opiniones, analizarlas. El Servicio generará un acta de cada una de las reuniones en donde se recogerán las opiniones de los referidos grupos.

[15] Respecto de aquellos donantes que sean contribuyentes de IDPC, obligados a determinar renta efectiva según contabilidad completa.

[16] En los Oficios N° 1.809, del 2015; N° 491, del 2013; N° 1.040, del 2011 y N° 2.829, del 2009.

[17] El Oficio N° 452, del 2012, indicado en la presentación aborda la posibilidad de tratar, como un gasto de organización y puesta en marcha, el pago por la autorización o permiso para celebrar ciertos contratos o adquirir determinadas derechos como concesionario en el marco de una asociación empresarial, en tanto la presente consulta versa sobre desembolsos incurridos con ocasión de un proyecto susceptible de causar impacto ambiental e incluido en el listado del artículo 10, de la Ley N° 19.300.

[18] En el Oficio N° 452, del 2012; y Oficio N° 305, del 2012.

[19] Oficio N° 1373, de 27 de abril de 2009; y Oficio N° 336, de 24 de febrero de 2010.

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:

“CONVENIO 1;

“CONVENIO 2;

“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:

debe tratarse de gastos necesarios para producir la renta afecta a IDPC;

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;

el gasto debe encontrarse pagado o adeudado al término del ejercicio correspondiente;

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:

En un convenio celebrado con la autoridad pública o una organización constituida en conformidad con la Ley N°19.253, sobre comunidades indígenas;

Haber sido realizados con motivo de la aprobación o ejecución de un proyecto o de actividades empresariales; y

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