

INTERPRETACIONES DE LAS CONDICIONES Y REQUISITOS PARA APORTES DE RESOLUCIÓN DE CALIFICACIÓN AMBIENTAL Y RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL

Waleska Delgado Delgado

Magister en Tributación, Universidad de Chile
Diplomado en Reforma Tributaria, Universidad Adolfo Ibañez
Diplomado en planificación y gestión tributaria, Universidad Católica de Chile
Contador Público y Auditor, Licenciado en Auditoria, Universidad de Talca
delgado.waleska@gmail.com

Mauricio Soto Pinto

Fiscalizador en Servicio de Impuestos Internos
Magister en Tributación, Universidad de Chile
Diplomado en Reforma Tributaria, Universidad Adolfo Ibañez
Contador Público y Auditor, Licenciado en Auditoria, Universidad de Talca
mauricio.soto@sii.cl

Resumen: El siguiente artículo desarrolla el análisis normativo de los gastos contenidos en una RCA, asociados a una RCA y los de RSE, los cuales fueron incorporados de forma explícita en el nuevo número 13 del artículo 31 de la LIR, a través de la Ley 21.210 y que, anterior a la incorporación de este, solo habían sido tratados a través de jurisprudencia administrativa por parte de la Administración Tributaria, por lo cual, se analiza, normativamente, cuál era el tratamiento tributario de estos tres desembolsos, previo y post a la publicación de la Ley 21.210.

Palabras claves: RSE (responsabilidad social empresarial), RCA (Resolución de Calificación Ambiental), aporte a las comunidades, OCDE (Organización para la cooperación y desarrollo económico), ONU (Organización de las Naciones Unidas), derechos Humanos, aportes medios ambientales.

1. INTRODUCCIÓN

En el Diario Oficial de 24 de febrero de 2020 se publicó la Ley N° 21.210, conocida como Ley que moderniza la legislación tributaria. Entre los diversos cambios efectuados por esta norma, se acentúan las modificaciones realizadas al artículo N° 31 de la Ley de Impuesto a la Renta (de ahora en adelante LIR), las cuales han impactado en los requisitos generales de los gastos establecidos en el inciso primero del referido artículo 31, modificaciones a los números ya existentes y finalmente la inclusión de dos nuevos numerales, 13 y 14.

El análisis que inspira la siguiente publicación, es el nuevo N°13 del artículo 31 de la LIR, el cual circunscribe los gastos de naturaleza medioambiental y RSE, bajo ciertos requisitos, los cuales serán analizados en detalle realizando una comparación con el tratamiento que habían recibido, previo a la norma en comento, bajo el tratamiento de jurisprudencias emitidas por la Administración Tributaria. De la misma manera se analizará el espíritu del legislador en la tipificación del tratamiento de estos desembolsos ¿Es una restricción para el contribuyente?, a su vez se aborda el posible impacto en arcas fiscales por la no o menor recaudación, del IU con tasa 40% del artículo 21 inciso 1 de la LIR, el cual eventualmente afectaba algunas situaciones, que hoy la Ley N° 21.210 trajo consigo como gasto aceptado mediante el nuevo numeral 13 del artículo 31 de la LIR.

2. DESARROLLO

La Ley N° 21.210 de Modernización Tributaria, a través del número 13 de su artículo segundo trajo consigo modificaciones relevantes al artículo 31 de la LIR, incorporando el nuevo numeral 13 al artículo 31 en comento, que determina condiciones para la aceptación de los siguientes gastos o desembolsos, actualmente tipificados en la LIR de la siguiente manera:

1. Inciso N°1: “Los gastos o desembolsos incurridos con motivo de exigencias, medidas o condiciones medioambientales impuestas para la ejecución de un proyecto o actividad, contenidas en la resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividad de acuerdo a la legislación vigente sobre medio ambiente.”
2. Inciso N°2 letra a): “Los gastos o desembolsos en los que el titular incurra con ocasión de compromisos ambientales incluidos en el estudio o en la declaración de impacto ambiental, respecto de un proyecto o actividad que cuente o deba contar, de acuerdo con la legislación vigente sobre

medio ambiente, con una resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividad.”

- iii. Inciso N°2 letra b): “Los gastos o desembolsos efectuados en favor de la comunidad y que supongan un beneficio de carácter permanente, tales como gastos asociados a la construcción de obras o infraestructuras de uso comunitario, su equipamiento o mejora, el financiamiento de proyectos educativos o culturales específicos y otros aportes de similar naturaleza.”

2.1. Gastos o desembolsos contenidos en una Resolución Ambiental

Recordemos lo que indica el inciso N°1 del número 13 del artículo 31, incorporado por la Ley N° 21.210 de Modernización Tributaria, cual expresa la siguiente condición para la aceptación del concepto “Los gastos o desembolsos incurridos con motivo de exigencias, medidas o condiciones medioambientales impuestas para la ejecución de un proyecto o actividad, contenidas en la resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividad de acuerdo a la legislación vigente sobre medio ambiente.”

Ahora volvamos al tratamiento previo a la Ley N° 21.210, en relación con el concepto “Gastos o desembolsos contenidos en una Resolución Ambiental” la Administración Tributaria ha aceptado los gastos o desembolsos incurridos por encontrarse contenido en una RCA, en consideración que estos son obligatorios para el contribuyente, siendo parte fundamental, el cumplimiento de los requisitos copulativos del antiguo artículo 31 inciso primero antes de la Ley N° 21.210, esto era:

- i. Que se trate de gastos necesarios para producir la renta, entendiéndose esta expresión en el sentido de lo que es menester, indispensable o que hace falta para un determinado fin, contraponiéndose a lo superfluo. En consecuencia, el concepto de gasto necesario debe entenderse como aquellos desembolsos de carácter inevitables u obligatorios, considerándose no sólo la naturaleza del gasto, sino que además su monto, es decir, hasta qué cantidad el gasto ha sido necesario para producir la renta del ejercicio anual, cuya renta líquida imponible se está determinando;
- ii. Que los gastos no se encuentren ya rebajados en el cálculo de la renta bruta a que se refiere el artículo 30 de la Ley de la Renta;
- iii. Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, debiendo encontrarse pagados o adeudados a la fecha del balance. De este modo, 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 en una mera apreciación del contribuyente;

- iv. Que los gastos se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio, es decir, el contribuyente debe probar la naturaleza, necesidad, efectividad y monto de los gastos con los medios probatorios de que disponga, pudiendo el Servicio impugnarlos, si por razones fundadas no se estimaren fehacientes.
- v. Los gastos pagados o adeudados por una empresa deben corresponder al período en que efectivamente ellos se producen, los que deben tener además una directa relación con los beneficios obtenidos.
- vi. Adicionalmente, se ha establecido que uno de los requisitos que se debe cumplir, es que los gastos incurridos deben guardar una debida correlación con los ingresos que generan, con el fin de poder determinar en cada período tributario la utilidad real y efectiva sobre la cual corresponde cumplir con las obligaciones tributarias que establece la ley.

Así las cosas, estos gastos y desembolsos cumplían con los requisitos copulativos para ser considerados un gasto necesario, pues eran de carácter inevitables u obligatorios, al encontrarse contenidos en la RCA.

En este mismo orden de ideas, la administración tributaria con fecha 10 de agosto de 2020, emitió la Circular N°53, mediante la cual reafirma lo indicado por la Ley citada en el párrafo anterior.

A su vez importante es mencionar, que es imperante tal como lo indica el artículo en comento, que debe existir una resolución dictada por la autoridad competente, estas resoluciones son emitidas por las autoridades ambientales sobre cierto proyectos que son susceptibles de causar un impacto ambiental, de esta manera, en el artículo 10 de la Ley N°19.300 se indican los proyectos o actividades que de causar un impacto ambiental, en cualquiera de sus fases, se someterán al sistema de evaluación ambiental, siendo este último regulado en el artículo 60 del Reglamento del Sistema de Evaluación de Impacto Ambiental, la cual indica que como mínimo esta debe contener lo siguiente:

- i. Las consideraciones técnicas u otras en que se fundamenta la resolución;
- ii. La consideración de las observaciones formuladas por la comunidad, si corresponde;
- iii. La calificación ambiental del proyecto o actividad, aprobándolo o rechazándolo;

iv. En el caso de aprobación deberá señalar:

- a) Las normas a las cuales deberá ajustarse la ejecución del proyecto o actividad, en todas sus fases, incluidos los permisos ambientales sectoriales;
- b) 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;
- c) Las medidas de mitigación, compensación y reparación, cuando corresponda, en los casos de los Estudios de Impacto Ambiental.
- d) Las mediciones, análisis y demás datos que los titulares deberán proporcionar para el seguimiento y fiscalización del permanente cumplimiento de las normas, condiciones y medidas referidas;
- e) La gestión, acto o faena mínima del proyecto o actividad que dé cuenta del inicio de su ejecución, de modo sistemático y permanente;
- f) Las fichas a que se refieren el literal l) del artículo 44 o el literal m) del artículo 56, según corresponda.

Es así como la Ley N° 21.210 incorporó al artículo 31 de la LIR el nuevo numeral 13 inciso N°1, que señala que los gastos o desembolsos de esta índole, son aceptados para la sociedad que los incurre, siempre que se encuentren exigidos por medio de una resolución emitida por la autoridad medioambiental, la cual tiene como objeto hacer cumplir lo dictado por la Ley 19.300¹, importante es hacer presente que de la misma manera, antes de la regularización que trajo consigo la Ley N°21.210, por medio del nuevo numeral 13 contenido en el artículo 31 de la LIR, la administración tributaria entregaba el tratamiento de aceptados a estos gastos o desembolsos, para ello se puede hacer referencia a la interpretación realizada en el Oficio N°888 del año 2017 el cual concluía que en el caso particular de los gastos o desembolsos exigidos en una RCA, se consideran obligatorios e inevitables, ya que son necesarios para la aprobación del proyecto o actividad condicionada a ellos, y con ello de la mano con la generación de renta.

1 Ley 19.300 “Esta ley tiene por objeto darle un contenido concreto y un desarrollo jurídico adecuado a la garantía constitucional que asegura a todas las personas el derecho a vivir en un medio ambiente libre de contaminación.”

Por tanto, podemos entender que la nueva normativa llegó para otorgar certeza jurídica, tipificando el tratamiento tributario, ya establecido en la jurisprudencia administrativa, así pudiendo asentar que mientras estos gastos o desembolsos se encuentren exigidos en una RCA, son aceptados antes y después de la Ley N°21.210. En relación con esto último, se puede corroborar que no existirá un impacto en la recaudación fiscal, por una posible modificación del tratamiento tributario en estos gastos, ya que este, como tal, no existiría, sino que se mantendría el mismo tratamiento de gasto tributario aceptado.

2.2. Concepto gastos o desembolsos asociados a una Resolución Ambiental

Respecto al tratamiento de los gastos asociados a una Resolución Ambiental los cuales son explicados de la siguiente manera por la Circular que vino a aclarar las nuevas disposiciones de la Ley N° 21.210² “los gastos o desembolsos en los que el titular incurra con ocasión de compromisos ambientales incluidos en el estudio o en la declaración de impacto ambiental, respecto de un proyecto o actividad que cuente o deba contar, de acuerdo con la legislación vigente sobre medio ambiente, con una resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividad.”

Hemos querido expresar el tratamiento de estos gastos o desembolsos que están relacionados a una Resolución Ambiental, pero no se encuentran contenidos como obligatorios propiamente tal en dicha resolución. A continuación, haremos referencia a los años en los que han sufrido modificaciones el tratamiento:

Hasta el 31 de diciembre de 2013 se carecía de una interpretación en la LIR de este tipo de conceptos, debido a que correspondían a gastos o aportes realizados de forma voluntaria por el contribuyente, por lo que únicamente nos podemos referir a las diversas interpretaciones de la entidad fiscalizadora que deja establecido muy expresamente que, para que los gastos relacionados a impacto ambiental sean aceptados necesariamente deben ser impuestos por la autoridad ambiental como requisito indispensable e ineludible para la ejecución de los proyectos. De esta manera tales desembolsos podrán rebajarse como gasto tributario, de acuerdo con las normas generales del artículo 31 de la LIR y tendrían la naturaleza de un gasto de tipo general del giro de la sociedad que incurra.³ Por lo cual, implícitamente no daba la posibilidad de considerarse gasto aceptado aquellas erogaciones o

2 Circular N°53 de 2010, Servicio de Impuestos Internos

3 Oficio N° 1373 del año 2019-Oficio N° 336 del año 2019

desembolsos que no estuvieran contenidos como obligatorios en una RCA o no cumplieran a cabalidad con los requisitos del artículo 31 de LIR.

Desde el 01 de enero 2014 al 31 de diciembre 2016: Con fecha 31 de enero de 2014 fue publicada en el Diario Oficial la Ley N°20.727, la cual en la letra b), del N° 3, del artículo 5, incorporó un numeral v), al inciso segundo, 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.”

De las modificaciones incorporadas por aplicación de la Ley N°20.727, al 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 los siguientes puntos, lo anteriormente dicho se ampara en interpretaciones de la administración tributaria⁴:

4 Oficio N° 1.381 del año 2015

- 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.

Desde el 01 de enero 2017 hasta el 31 de diciembre de 2019: Las modificaciones contenidas en el inciso 2, del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.727, se encuentran vigentes 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. El cambio lo trajo consigo la Ley N° 20.780 publicada en el Diario Oficial con fecha 29 de septiembre de 2014, la que por medio de su artículo 1 N° 11, sustituye el artículo 21 de la LIR, por un nuevo texto que no contempla las modificaciones que de la Ley 20.727. La eliminación en comento, estaba 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 establecida por la Ley 20.727 se deroga a partir de esa fecha.

Dado las modificaciones que incorporó la Ley 20.780 entendemos, y así lo interpreta el Oficio 888 de 2017⁵, el cual expresa que los gastos relacionados a una Resolución Ambiental deben ser analizados caso a caso para identificar la posibilidad de que cumplan con los requisitos para ser gastos aceptado, establecidos en el artículo N°31 de la LIR.

A partir del 01 de enero de 2020, la Ley N° 21.210 que fue publicada en el Diario Oficial con fecha 24 de febrero de 2020, incorpora cambios que en esta materia tienen vigencia desde el 01.01.2020. Respecto al concepto en análisis, crea el nuevo N°13, del artículo 31 de la LIR, y dentro de este, considera como gasto aceptado, los desembolsos asociados a una RCA, indicando particularmente lo siguiente: “los gastos o desembolsos en los que el titular incurra con ocasión de compromisos ambientales incluidos en el estudio o en la declaración de impacto ambiental, respecto de un proyecto o actividad que cuente o deba contar, de acuerdo con la legislación vigente sobre medio ambiente, con una resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividad.”

5 Oficio N° 888 del año 2017 “ 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.

Dado que anteriormente no se encontraba legislado en todos los periodos, resulta muy atractivo hacer un recorrido a través de los años comparando los diversos tratamientos tributarios otorgados, a continuación, se presenta la información resumida en un cuadro comparativo.

Tabla 2: Resumen normativo de los gastos o desembolsos asociados a una Resolución Ambiental.

Hasta 31.12.2013	2014 al 2016	2017 al 2019	2020 a la fecha
Gasto rechazado	Gasto aceptado	Gasto rechazado	Gasto aceptado
<ul style="list-style-type: none"> • Por medio de interpretaciones del SII, se califican gastos no obligados. 	<ul style="list-style-type: none"> • Ley 20.727, establece requisitos para aceptación: • Deben encontrarse contenidos en compromisos, proyectos con RCA. • Realizado por medio autoridad Pública Organizadores comunitarias • No contengan beneficio a relacionados • Tope aporte, cantidad menor de: <ol style="list-style-type: none"> a) 2% RLI b) 1,6 por mil del CPT c) 5% de la inversión 	<ul style="list-style-type: none"> • Ley 20.780, eliminó la incorporación de aceptación. • Oficio 888 de 2017, ratifica que para ser aceptado deben cumplir requisitos generales. • Verificar requisitos generales artículo 31 LIR. 	<ul style="list-style-type: none"> • Ley 21.210, establece requisitos para aceptación: • Deben encontrarse contenidos en compromisos, proyectos con RCA. • Realizado por medio de contrato o convenio con un órgano de la administración del Estado. • No contengan beneficio a relacionados. • Tope aporte, cantidad mayor de: <ol style="list-style-type: none"> a) 2% RLI b) 1,6 por mil del CPT c) 5% de la inversión.

Fuente: Elaboración propia

Como se puede apreciar los requisitos para la aceptación del gasto que trae consigo el nuevo numeral 13 del artículo 31 LIR, son considerables y algunos puntos difíciles de cumplir en la práctica de las sociedades chilenas, al realizar el siguiente análisis punto a punto, es muy razonable exigir que se encuentren contenidos en proyectos con RCA, también se considera aceptable requerir que no deben ser realizados por medio de relacionados, lo cual es coherente para asegurar que el beneficio sea totalmente íntegro y directo a las comunidades, pero bajo un juicio común entendemos que no es necesario que sea menester que los gastos o desembolsos deben constar en un contrato o convenio suscrito con un órgano de la administración del Estado, dado que, ya se establece la exigencia que no sea mediante relacionado, con ello se descartas todo tipo de riesgo de no llegar el beneficio a la comunidad respectiva, además es importante comentar que en la práctica no siempre es factible encontrar proyectos con órganos de la administración del Estado disponibles específicamente para la comunidad que se encuentren contenidas en los proyectos RCA de intereses de la sociedad.

En cuanto a los topes que establece esta nueva normativa, los cuales sea han incorporado en Tabla 2: Resumen normativo de los gastos o desembolsos asociados a una Resolución Ambiental, pareciera una oportunidad para aquellas sociedades que tienen pérdida tributaria e igualmente quieren realizar aportes, recordemos que una de las principales industrias que incurren en estos gastos es la minería, quienes atendiendo a su giro en los primeros años de su vida siempre soportan pérdidas, por lo cual tienen la oportunidad de utilizar el tope del 5% de la inversión, en caso de mantener pérdida tributaria. No menos importante es destacar que la Ley 21.210 modificó el tope que exigía la Ley 20.727, ley vigente para este tipo de gasto entre los años 2014 al 2016, ya que, si bien son los mismos conceptos, la Ley anterior hacía referencia al monto menor entre el 2% de RLI, 1,6 por mil de CPT y el 5% de la inversión, mientras que la Ley 21.210 se refiere como tope de gasto aceptado el monto mayor de dichos tres conceptos.

Así también se deja expresado que, es de considerar que esta nueva norma, nace como un artículo restrictivo, ya que, con la serie de requisitos vino a dificultar la oportunidad para que estos gastos sean aceptados, sin desmerecer que el haber otorgado un tratamiento tributario a estos desembolsos, concedió certeza jurídica respecto a las variadas interpretaciones y regulaciones de años anteriores. Es importante indicar, que sería de gran utilidad que el legislador realizara una nueva evaluación de los requisitos que condicionan la utilización de estos desembolsos, en referencia a que, así como otorgan certeza jurídica, también finalizan siendo una barrera, generando poco atractivo en la realización de estos, ya que con las modificaciones relevantes que tuvo, por medio de la misma Ley N° 21.210 el concepto

de necesidad del gasto, el cual establece textualmente que “La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, entendiendo por tales aquellos que tengan aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio(…)” queda la incertidumbre respecto a la posibilidad que trae esta amplitud del concepto como gasto aceptado, pues se puede entender que, un aporte asociado y no necesariamente obligado por una RCA, es de carácter necesario, ya que se encuentran asociados directamente al interés y mantención del giro de una sociedad, es inevitable que las sociedades se hagan responsable socialmente con el medioambiente y las comunidades que se encuentran aledañas y relacionadas a la explotación de su giro, no obstante, la Ley 21.210 trae los requisitos ya mencionados en un artículo particular para este tipo de gastos o desembolsos.

Así las cosas, la legislación en comento, dejó en claro que corresponde a un gasto aceptado, siempre que cumplan los requisitos expuestos, y como tal, su tratamiento tributario se define de una forma certera, dejando atrás la incertidumbre existente antes de la entrada en vigencia, materia que fue expuesta a través del análisis de los oficios expuestos en el presente concepto.

Tal como se ha indicado, previo a la publicación de la Ley 21.210, quedaban sujetos a la apreciación de que, si estos eran necesarios para producir la renta e inevitables para el contribuyente, existiendo poca claridad sobre el tratamiento tributario y por consecuencia carecía de una buena medición de recaudación.

En el siguiente punto, específicamente el gasto por RSE, se ilustran gráficos asociados con indicadores de recaudación de Impuesto Único, además del respectivo análisis considerando la incertidumbre tributaria existente para este tipo de desembolsos.

2.3. Concepto gastos de responsabilidad social empresarial

Para partir haciendo referencia a este concepto, primero que todo es importante definir lo que se entiende por Responsabilidad Social Empresarial. Varias organizaciones a nivel mundial han definido que se entiende por aquello, es así, como por ejemplo la Organización Internacional del Trabajo ha definido la Responsabilidad Empresarial como “la manera en que las empresas toman en consideración las repercusiones que tienen sus actividades sobre la sociedad, y en la que afirman los principios y valores por los que se rigen, tanto en sus propios métodos y procesos internos como en su relación con los demás actores. La RSE es una iniciativa de carácter

voluntario y que sólo depende de la empresa, y se refiere a actividades que se considera rebasan el mero cumplimiento de la legislación”⁶.

Si bien es cierto, y tal como lo define la Organización Internacional del Trabajo, la RSE es una iniciativa de carácter voluntario y que solo depende de la empresa. Sin embargo, la OCDE, ha entregado directrices respecto a lo importante que es para el desarrollo de las economías las responsabilidades sociales empresariales; además, y no menos relevante, Chile es uno de los países que compone dicha organización, y por lo cual debe estar al estándar respecto de las sugerencias indicadas por la OCDE. Así las cosas, la OCDE a través de las “Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales” ha definido principios generales, los cuales se describen a continuación:

- i. Contribuir al progreso económico, social y medioambiental con vistas a lograr un desarrollo sostenible.
- ii. Respetar los derechos humanos de las personas afectadas por sus actividades de conformidad con las obligaciones y compromisos internacionales del gobierno de acogida.
- iii. Estimular la generación de capacidades locales mediante una cooperación estrecha con la comunidad local, incluidos los sectores empresariales locales, desarrollando al mismo tiempo las actividades de la empresa en los mercados interiores y exteriores de una manera compatible con la necesidad de prácticas comerciales saludables.
- iv. Fomentar la formación del capital humano, particularmente mediante la creación de oportunidades de empleo y el ofrecimiento de formación a los empleados.
- v. Abstenerse de buscar o de aceptar exenciones no contempladas en el marco legal o reglamentario relacionadas con el medioambiente, la salud, la seguridad e higiene, el trabajo, la fiscalidad, los incentivos financieros u otras cuestiones varias.
- vi. Apoyar y defender unos correctos principios de gobierno empresarial y desarrollar y aplicar unas buenas prácticas de gobierno empresarial.
- vii. Desarrollar y aplicar prácticas autodisciplinarias y sistemas de gestión eficaces que promuevan una relación de confianza recíproca entre las empresas y las sociedades en las que ejercen su actividad.

6 <https://libguides.ilo.org/corporate-social-responsibility-es>

- viii. Promover el conocimiento por los empleados de las políticas empresariales y su conformidad con ellas, mediante una difusión adecuada de las mismas, incluso a través de programas de formación.
- ix. Abstenerse de tomar medidas discriminatorias o disciplinarias contra los trabajadores que elaboren, de buena fe, informes para la dirección o, en su caso, para las autoridades públicas competentes acerca de prácticas contrarias a la ley, a las Directrices o a las políticas de la empresa.
- x. Alentar, cuando sea factible, a los socios empresariales, incluidos proveedores y subcontratistas, para que apliquen principios de conducta empresarial compatibles con las Directrices.
- xi. Abstenerse de cualquier injerencia indebida en actividades políticas locales.

Es de entender, que la OCDE ha impulsado como una fuerte herramienta de desarrollo las RSE, a lo cual Chile no puede restarse. Es así como el país ha tenido que verse afortunadamente obligado a legislar sobre este concepto, teniendo como acercamiento lo tratado en el artículo 31 N°13 en su inciso segundo, a través de la Ley N° 21.210.

En octubre del año 2020, el Ministerio de Hacienda de Chile, crea la Comisión Tributaria para el crecimiento y la Equidad, la cual se encuentra conformada por 16 economistas especialistas en desarrollo económico o tributación, donde uno de sus objetivos es revisar el informe de la OCDE y del Fondo Monetario Internacional, los cuales tratan sobre las exenciones tributarias y a su vez hacer una propuesta para avanzar en esta materia. Es de entender que Chile, se encuentra en una etapa de pensamiento sobre un sistema tributario para el crecimiento y la equidad, y por consecuencia un tema no menor, asociado a estos conceptos, son los gastos de RSE, los cuales vienen a incentivar la conciencia empresarial con su entorno, tanto el interno dentro de sus empresas, como el de la comunidad en general.

En el mismo sentido, y tal como hemos ido exponiendo a través de esta publicación, la RSE juega un papel sumamente importante en el desarrollo de un país, y no solamente desde el punto económico, sino que también en indicadores de desarrollo humano. Es así como no podemos dejar de hacer referencia a la Declaración Universal de los Derechos Humanos, donde se declaran principios que como tal lo declara esta misma y considerando la libertad, la justicia y la paz en el mundo, tienen por base el reconocimiento de la dignidad intrínseca y de los derechos iguales e inalienables de todos los miembros de la familia humana. Por otra parte, esta misma, considera que los Derechos Humanos sean protegidos por un régimen de derecho.

La Declaración Universal de los Derechos Humanos, fue proclamada en la ONU, a través de la Resolución 217 del 10 de diciembre de 1948. En dicha Asamblea la ONU solicitó el reconocimiento de esta Declaración a los países miembros. Es así como Chile al ser un miembro activo de la ONU desde el año 1945, recoge esta declaración y la hace parte de su estado de derecho, asumiendo el compromiso de garantizar el cumplimiento de esta, creando hace unos años atrás el Instituto Nacional de Derechos Humanos (INDH) a través de la Ley 20.405 del 10 de diciembre del 2009. EL INDH es una corporación autónoma de derecho público, por lo que no se encuentra bajo la autoridad del poder ejecutivo, legislativo y judicial, y aunque se financia con recursos públicos, es autónomo e independiente.

En la Declaración Universal de los Derechos Humanos, se proclaman 30 artículos de los cuales quisiéramos destacar los siguientes:

Artículo 22: “Toda persona, como miembro de la sociedad, tiene derecho a la seguridad social, y a obtener, mediante el esfuerzo nacional y la cooperación internacional, habida cuenta de la organización y los recursos de cada Estado, la satisfacción de los derechos económicos, sociales y culturales, indispensables a su dignidad y al libre desarrollo de su personalidad”.

Artículo 25 N°1: “Toda persona tiene derecho a un nivel de vida adecuado que le asegure, así como a su familia, la salud y el bienestar, y en especial la alimentación, el vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales necesarios; tiene asimismo derecho a los seguros en caso de desempleo, enfermedad, invalidez, viudez, vejez u otros casos de pérdida de sus medios de subsistencia por circunstancias independientes de su voluntad”.

Es de entender que los artículos indicados tienen como finalidad asegurar la dignidad de los seres humanos, tanto en el desarrollo económico, social, intelectual, y de su convivencia con un entorno seguro. Es así, y tal como hemos ido exponiendo definiciones para la RSE, es que esta corresponde a la manera en que las empresas toman en consideración las repercusiones que tienen sus actividades sobre la sociedad, y por lo cual estas indiscutiblemente se relacionan con garantizar parte de la Declaración Universal de los Derechos Humanos.

Como se comentó en el párrafo anterior nuestro país está comenzando a dar los primeros pasos en incluir normativamente los derechos de las personas, ligado al ámbito de los gastos empresariales, a través del nuevo numeral 13 del artículo 31 de LIR. De esta manera está contribuyendo al progreso económico, social y medioambiental con vistas a lograr un desarrollo sostenible, lo cual es de entender que es un avance digno de celebrar, pero sin duda falta mucho, estamos iniciando

un proceso de concientizar que respetar el medioambiente es un derecho de la humanidad, pero para poder dar paso firme y agigantado debemos entender y reconocer que el derecho real lo debe tener el medioambiente mismo.

En base a lo comentado, es un avance que se encuentra en la Ley 20.930 publicada el 25 de junio de 2016, la cual establece el derecho real de conservación medioambiental, definido en la misma Ley de la siguiente manera “El derecho de conservación es un derecho real que consiste en la facultad de conservar el patrimonio ambiental de un predio o de ciertos atributos o funciones de éste. Este derecho se constituye en forma libre y voluntaria por el propietario del predio en beneficio de una persona natural o jurídica determinada.”

La puerta que abre esta ley se debe celebrar mediante escritura pública, la cual, además, servirá como título para requerir la inscripción en el Conservador de Bienes Raíces correspondiente. El derecho real de conservación producirá sus efectos desde su inscripción en el Conservador de Bienes Raíces respectivo.

Es la misma Ley que expresa, en su artículo número 6, que los efectos que debe tener el contrato señalado anteriormente, deberán acodar al menos una de las siguientes:

“1.- Restricción o prohibición de destinar el inmueble a uno o más determinados fines inmobiliarios, comerciales, turísticos, industriales, de explotación agrícola, forestales o de otro tipo.

2.- Obligación de hacerse cargo o de contratar servicios para la mantención, limpieza, descontaminación, reparación, resguardo, administración o uso y aprovechamiento racionales del bien raíz.

3.- Obligación de ejecutar o supervisar un plan de manejo acordado en el contrato constitutivo, con miras al uso y aprovechamiento racionales de los recursos naturales del inmueble gravado, dentro del marco de un uso sostenible de los mismos.”

Importante es comentar que se podrán fijar plazos y montos para los distintos gravámenes involucrados.

Chile, como estado de derecho, tiene la obligación de garantizar los derechos humanos, y por lo tanto propiciar el cumplimiento de ellos.

Con lo anterior expuesto, queremos dejar al descubierto la profundidad, la sensibilidad del tratamiento de los gastos relacionados con las personas, la humanidad, los cuales se encuentran relacionados en los artículos analizados en esta publicación.

Como se indicaba, cada día cobra mayor relevancia el compromiso que adquieren voluntariamente las empresas con el entorno social. En términos tributarios, a través de los años hemos carecido de una normativa que regule los desembolsos asociados a RSE, previo a la publicación de la Ley N° 21.210. En la práctica las empresas que realizaban inversión social eran sancionadas con un impuesto en carácter de único de 40%, impuesto que se explicaba dado que se consideraba que los gastos o desembolsos por concepto de responsabilidad social empresarial no eran necesarios para producir la renta, por lo cual se afectaban según el artículo 21 inciso 1 de la LIR.

Prósperamente, a nuestro juicio, una de las modificaciones que trajo consigo la modernización tributaria por medio de la Ley N° 21.210, son los cambios e incorporaciones al artículo 31 de la LIR. Las incorporaciones relacionadas a gastos de responsabilidad social se encuentran perpetuadas en el número 13 inciso segundo letra b.

A continuación explicaremos en detalle lo que se entiende como gasto descrito en el artículo 31 de la LIR “La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, entendiendo por tales aquellos que tengan aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio, 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.

No se deducirán los gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa, de los bienes de los cuales se aplique la presunción de derecho a que se refiere el literal iii) del inciso tercero del artículo 21 y la letra f), del número 1°, del artículo 33, como tampoco en la adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando no sea éste el giro habitual, y en combustibles, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento. No obstante, procederá la deducción de los gastos respecto de los vehículos señalados, cuando el Director, mediante resolución fundada, lo establezca por cumplirse los requisitos establecidos en la primera parte de este inciso.

Procederá la deducción de los siguientes gastos especiales, siempre que, además de los requisitos que para cada caso se señalen, cumplan los requisitos generales de los gastos a que se refiere el inciso primero, en la medida que a estos últimos les sean aplicables estos requisitos generales conforme a la naturaleza del gasto respectivo:

13°.- Los gastos o desembolsos incurridos con motivo de exigencias, medidas o condiciones medioambientales impuestas para la ejecución de un proyecto o actividad, contenidas en la resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividad de acuerdo a la legislación vigente sobre medio ambiente. También podrán deducirse: a) los gastos o desembolsos en los que el titular incurra con ocasión de compromisos ambientales incluidos en el estudio o en la declaración de impacto ambiental, respecto de un proyecto o actividad que cuente o deba contar, de acuerdo con la legislación vigente sobre medio ambiente, con una resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividad y b) los gastos o desembolsos efectuados en favor de la comunidad y que supongan un beneficio de carácter permanente, tales como gastos asociados a la construcción de obras o infraestructuras de uso comunitario, su equipamiento o mejora, el financiamiento de proyectos educativos o culturales específicos y otros aportes de similar naturaleza. En ambos casos, los gastos o desembolsos deben constar en un contrato o convenio suscrito con un órgano de la administración del Estado. Dichos pagos o desembolsos no deben efectuarse directa o indirectamente en beneficio de empresas del mismo grupo empresarial en los términos del número 14 del artículo 8° del Código Tributario o de personas o entidades relacionadas en los términos del número 17 de la misma norma. Si los pagos o desembolsos exceden de la cantidad mayor entre la suma equivalente al 2% de la renta líquida imponible del ejercicio respectivo, del 1,6 por mil del capital propio tributario de la empresa, según el valor de éste al término del ejercicio respectivo, o del 5% de la inversión total anual que se efectúe en la ejecución del proyecto, dicho exceso no será aceptado como gasto.”

En nuestra opinión, respecto al tema del reconocimiento de los gastos generados por RSE es de suma importancia entender que son desembolsos necesarios, ya que no se puede medir la utilidad de una empresa por sus números positivos en el estado de resultado, sino que, además se debe tomar en cuenta la mirada que tiene la sociedad sobre la empresa.

Importante comentar que la Ley N° 21.210 efectivamente ha reconocido los gastos de responsabilidad social como posibles gastos aceptados, siempre y cuando cumplan ciertos requisitos que se describieron anteriormente, por lo tanto nos quedamos con la siguiente interrogante ¿La Ley N° 21.210 vino realmente a reconocer los gastos de responsabilidad social empresarial como necesarios? La interrogante nace a causa de los requisitos que se imponen:

- i. **Los gastos o desembolsos efectuados en favor de la comunidad:** La misma Ley en comento no indica lo que se entiende por “Comunidad”, tampoco se encuentra definida en otra Ley a la cual podamos hacer referencia, por lo cual hacemos referencia al significado que entrega

la Asociación de Academias de la Lengua Española como comunidad “Conjunto de personas de un barrio, villa, pueblo, ciudad, región o país.”

- ii. Corresponder a un beneficio de carácter permanente:** La Ley no ha indicado una interpretación del concepto “permanente” por lo cual, al hacer referencia a la Asociación de Academias de la Lengua Española, nos encontramos con la siguiente definición “Sin limitación de tiempo.”

Por lo cual a nuestro entender la normativa en análisis hace referencia a beneficios aportes que se materialicen en un efecto que permanezca generando una utilidad a la comunidad.

Aquí se abre una interrogante ¿qué ocurre con las mantenciones de estos proyectos? el legislador no se hizo cargo de esta respuesta. ¿Son gasto aceptado? Haciendo un juicio propio podemos entender que, si bien en la Circular N°53 emitida durante el año 2020, detalla ejemplos e incluye como aceptada la inversión que una empresa realice en favor de la comunidad no se hace cargo del escenario que se observará al finalizar la inversión, y es si esta requiera de mantenciones, lo más inequívoco es que la comunidad no tenga la capacidad de mantención, por lo cual se hace la interpretación que las mantenciones a las obras, proyectos y a los aportes de similar naturaleza, se entienden incluidos en la característica de “beneficio de carácter permanente” considerándose como gasto aceptado siempre que cumpla con los demás requisitos establecidos.

- iii. Los gastos o desembolsos deben constar en un contrato o convenio suscrito con un órgano de la administración del Estado:** Para interpretar esta exigencia de la normativa, entendemos que deben consistir en entregar los aportes por medio de alguna administración pública indicada en la Ley Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado N° 18.575, la cual expresa en su artículo N°1 “El Presidente de la República ejerce el gobierno y la administración del Estado con la colaboración de los órganos que establezcan la Constitución y las leyes. La administración del Estado estará constituida por los Ministerios, las Intendencias, las Gobernaciones y los órganos y servicios públicos creados para el cumplimiento de la función administrativa, incluidos la Contraloría General de la República, el Banco Central, las Fuerzas Armadas y las Fuerzas de Orden y Seguridad pública, los Gobiernos Regionales, las Municipalidades y las empresas públicas creadas por Ley.”

Esto se entiende como una barrera para realizar el desembolso o gasto y calificarlo como aceptado, ya que, en la práctica no es de fácil acceso contar siempre con el apoyo de estas instituciones, pues no siempre tienen proyectos disponibles que se ajuste a las necesidades.

iv. Dichos pagos o desembolsos no deben efectuarse directa o indirectamente en beneficio de empresas del mismo grupo empresarial en los términos del número 14 del artículo 8° del Código Tributario o de personas o entidades relacionadas en los términos del número 17 de la misma norma: Este punto no tiene objeción, pues se entiende que para que un gasto sea transparente debiendo cumplir con el espíritu de ser un beneficio real para la comunidad y no un aporte en interés de algún relacionado.⁷

Para efectos de mayor entendimiento, y como la legislación tributaria ha definido el concepto de relacionado, a continuación, se procede a detallar lo indicado por el N°17 del artículo 8 del Código Tributario:

“N°17.- Salvo que alguna disposición legal establezca algo distinto, se entenderá por “relacionados”:

a) El controlador y las controladas. Se considerará como controlador a toda persona o entidad o grupo de ellas con acuerdo explícito de actuación conjunta que, directamente o a través de otras personas o entidades, es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posee o tiene derecho a más del 50% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas de otra entidad, empresa o sociedad. Estas últimas se considerarán como controladas.

Para estos efectos, se entenderá que existe un acuerdo explícito de actuación conjunta cuando se verifique una convención entre dos o más personas o entidades que participan simultáneamente en la propiedad de la sociedad, directamente o a través de otras personas naturales o jurídicas controladas, mediante la cual se comprometen a participar con idéntico interés en la gestión de la sociedad u obtener el control de la misma.

b) Todas las entidades que se encuentren bajo un controlador común.

⁷ Artículo 8 N°14 Código tributario, Por “Grupo Empresarial” el definido en el inciso segundo del artículo 96 de la ley N° 18.045 de Mercado de Valores”.

Artículo 96.- Grupo empresarial es el conjunto de entidades que presentan vínculos de tal naturaleza en su propiedad, administración o responsabilidad crediticia, que hacen presumir que la actuación económica y financiera de sus integrantes está guiada por los intereses comunes del grupo o subordinada a éstos, o que existen riesgos financieros comunes en los créditos que se les otorgan o en la adquisición de valores que emiten.

Artículo 8 N°17 Código Tributario, Salvo que alguna disposición legal establezca algo distinto, se entenderá por “relacionados”

- c) Las entidades y sus dueños, usufructuarios o contribuyentes que a cualquier otro título posean, directamente o a través de otras personas o entidades, más del 10% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas.
- d) El gestor de un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario respecto de la asociación o negocio en que tiene derecho a más del 10% de las utilidades. Asimismo, los partícipes de un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario respecto de la asociación o negocio en que tengan derecho a más del 10% de las utilidades”.
- e) Las entidades relacionadas con una persona natural de acuerdo a los literales c) y d) anteriores, que no se encuentren bajo las hipótesis de las letras a) y b), se considerarán relacionadas entre sí.
- f) Las matrices o coligantes y sus filiales o coligadas, en conformidad a las definiciones contenidas en la ley N° 18.046.”

En nuestra opinión esto es muy coherente, para asegurar que el beneficio sea totalmente íntegro y directo a las comunidades.

- v. **Si los pagos o desembolsos exceden de la cantidad mayor entre la suma equivalente al 2% de la renta líquida imponible del ejercicio respectivo, del 1,6 por mil del capital propio tributario de la empresa, según el valor de éste al término del ejercicio respectivo, o del 5% de la inversión total anual que se efectúe en la ejecución del proyecto, dicho exceso no será aceptado como gasto:**

En este punto es importante comentar que, anterior al artículo 31 N°13 en análisis, ya existía un método de aceptación de estos gastos de responsabilidad social, pero de igual manera debían cumplir una serie de requisitos para ser gasto aceptado y/o tener créditos contra el impuesto. La forma era que se realizaran al amparo de alguna Ley de donaciones, podemos mencionar a modo de ejemplo la Ley 19.885 con fines sociales, que tiene por objeto aumentar y mejorar la equidad de la distribución de donaciones con fines sociales, robusteciendo a la sociedad civil para la entrega de servicios a las personas, familias y comunidades y que misma la Ley define como beneficiarias.⁸

8 Ley 19.885 incentiva y norma el buen uso de donaciones que dan origen a beneficios tributarios y los extiende a otros fines sociales y públicos.

Finalmente establece los mismos topes detallados para los gastos asociados a una RCA, los cuales se entienden como una oportunidad para aquellas sociedades que tienen pérdida tributaria e igualmente quieren realizar aportes, recordemos que una de las principales industrias que incurren en estos gastos es la minería, quienes atendiendo a su giro en los primeros años de su vida siempre soportan pérdidas, por lo cual tienen la oportunidad de utilizar el tope del 5% del proyecto, en caso de mantener pérdida tributaria. Aquí se vuelve a destacar que la Ley 21.210 modificó el tope que exigía la Ley 20.727 ya que, si bien son los mismos conceptos, la Ley anterior hacía referencia al monto menor entre el 2% de RLI, 1,6 por mil de CPT y el 5% de la inversión, mientras que la Ley 21.210 se refiere como tope de gasto aceptado el monto mayor de dichos tres conceptos.

Realizados los análisis correspondientes se considera una norma muy restrictiva, dado que algunos requisitos, son de difícil cumplimiento en la práctica y no siempre dependen propiamente de la sociedad que incurre en el gastos o desembolso.

Se reconoce que al igual que todos los incisos del artículo 13, el inciso N°2 letra b), vino a otorgar certeza jurídica, dado que hasta antes de la publicación de la Ley 21.210 estos gastos no tenían normativa regulatoria y, siempre se consideraban como gastos no obligatorios y no necesarios, calificándolos como rechazados afectos a IU.

Como último párrafo se hace mención a la barrera que se estacionó a los gastos relacionados con RSE, ya que de no existir este nuevo numeral 13 inciso N°2 letra b), podrían ser regulados por el artículo 31 como requisito general bajo la posibilidad que trae la amplitud del concepto como gasto aceptado, pues se entendería que, un aporte de carácter permanente en beneficio de una comunidad asociada a la zona de explotación de una sociedad, es de carácter necesario, ya que se encuentran asociados directamente al interés y mantención del giro, es inevitable que las sociedades se hagan responsable socialmente con el impacto que causa en las comunidades aledañas y relacionadas a la explotación de su giro.

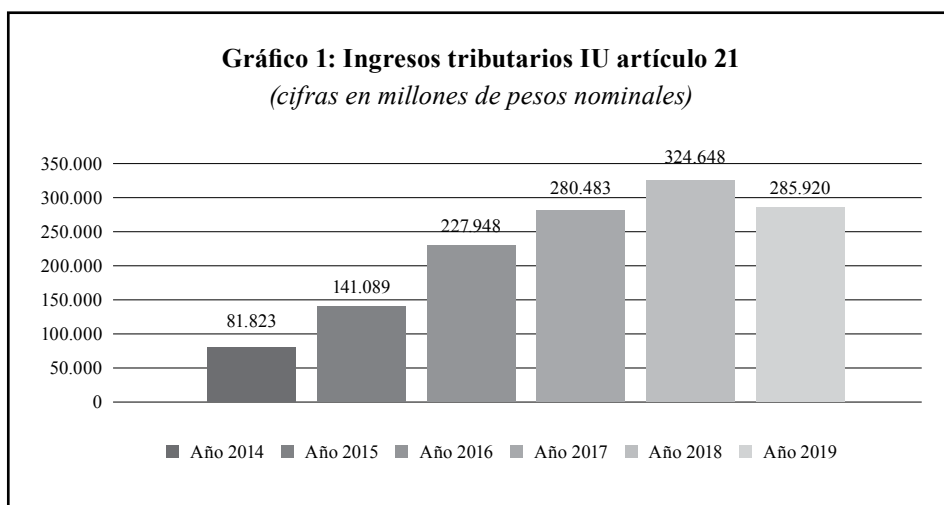
2.4 ¿Por qué los gastos de RSE podrían afectar la recaudación fiscal?

Durante la historia, por medio de distintos pronunciamientos la Administración Tributaria ha considerado y calificado que dichos gastos o desembolsos no cumplieran con el requisito fundamental de ser necesarios para producir la renta y al mismo

tiempo al ser desembolsos de efectivo, sin duda alguna se encontraban afectos a la tributación del artículo 21 inciso 1 de la LIR, con tasa de 40%⁹ en carácter de único. Así las cosas, la no certeza jurídica de dichos gastos o desembolsos generaba una incertidumbre al momento de calificar estos conceptos como gasto aceptado o gasto rechazado afectos a la tributación ya comentada anteriormente.

Por consiguiente, al encontrarse actualmente como un gasto aceptado los desembolsos o gastos en análisis, entendiéndose que se amparan como un gasto o desembolso aceptado según el inciso segundo letra b) del N°13 del artículo 31 de la LIR, las arcas fiscales se podrían ver impactadas por la no o menor recaudación de dicho tributo, sin desmerecer, que la aceptación de estos desembolsos y gastos podría significar un incentivo a los gastos de RSE, siempre y cuando se cumpla con los requisitos que analizaremos a través de la presente tesis.

En el mismo orden de ideas, importante es indicar que la Serie Ingresos Tributarios Anuales Consolidados, documento publicado por la Administración Tributaria que revela un sostenido crecimiento del monto percibido por concepto de aplicación de la tasa del 35% hasta el año comercial 2016 y un 40% desde el 01 de enero de 2017, sobre gastos rechazados afectos a esta tributación. A continuación, se detalla lo anterior en términos cuantitativos, según Serie Ingresos Tributarios Anuales Consolidados:



Fuente: Elaboración propia

9 A contar del 01.01.2017, la tasa del 35% aumenta a 40%, de acuerdo a la Ley N° 20.780 del 2014.

Como se puede observar en el gráfico y tal como se indicó en el párrafo anterior, existe un crecimiento en la recaudación de este concepto desde el año 2014 en adelante, en este sentido, es evidente que al verse modificado el artículo 31 específicamente en los gastos y desembolsos tratados en el número 13, existirá una disminución de este concepto. Ahora bien, finalmente es importante indicar que la aplicación del artículo 21 de la LIR, el cual tiene la característica de ser una norma sancionadora respecto a la incorrecta utilización de un gasto o desembolso, dejaba entrever que la Administración Tributaria calificaba como tales dichos desembolsos, lo cual evidentemente era poco atractivo para las empresas realizar gastos asociados a la responsabilidad empresarial.

Con el objeto de revisar en detalle el impacto en la recaudación fiscal, de la nueva normativa, y poder entregar una mayor certeza al problema en examen, es que, se solicitó a través de la página de internet de Gobierno Transparente, información relativa a la recaudación en el ítem de pago de IU del artículo 21, específicamente de empresas que se desenvuelven en el rubro de la Minería.

Se decidió tomar como rubro la minería, dado que es un negocio que representa un fuerte impacto en la recaudación fiscal, sobre todo las grandes mineras, contribuyentes que, según el “modelo de gestión de cumplimiento tributario 2018”¹⁰, generalmente son clasificados como de riesgo clave, esto significa que su cumplimiento tributario, afecta o podría afectar considerablemente las arcas fiscales, aun cuando su probabilidad de incumplimiento es baja. Por los motivos expuestos se decide tomar como muestra representativa esta industria.

La información obtenida muestra la recaudación del IU, de tasa actual 40%, lo cual corresponde a la siguiente cuenta presupuestaria:

Tabla 2:

Cuenta presupuestaria	Formulario TGR	Código	Glosa
50.01.01.01.01.006.002	50	114	IU 40% sobre gastos rechazados, artículo 21 inciso 1

Fuente: Elaboración propia

10 http://www.sii.cl/sobre_el_sii/plan_cumplimiento_tributario2018.pdf

La cuenta presupuestaria detallada en el recuadro anterior entregada por la TGR proporciona información concerniente a la recaudación fiscal, por dicho concepto, durante los años comerciales 2014, 2015, 2016, 2017, 2018 y 2019, resumido en el siguiente recuadro:

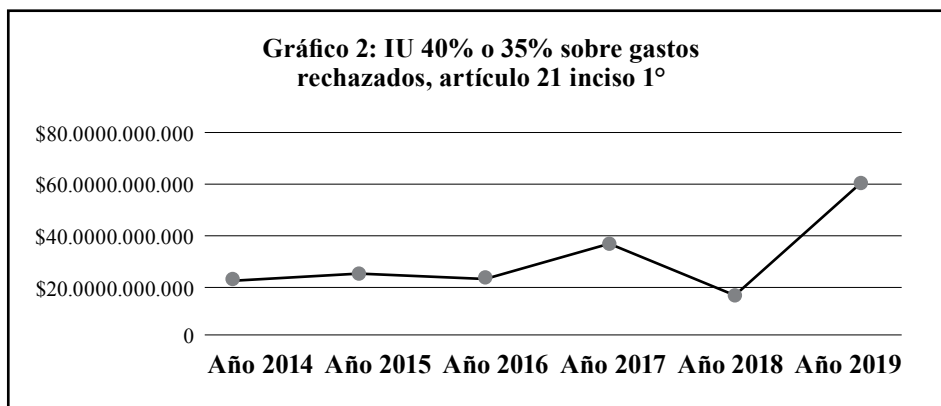
Tabla 3:

Glosa	AÑO 2014
IU 40% sobre gastos rechazados, artículo 21 inciso 1°	\$22.744.064.137
	AÑO 2015
	\$25.319.949.947
	AÑO 2016
	\$23.347.167.470
	AÑO 2017
	\$37.489.164.504
	AÑO 2018
	\$17.766.048.369
	AÑO 2019
	\$60.172.991.409

Fuente: Elaboración propia

En función de la consulta realizada a través de la plataforma de internet Gobierno Transparente, la TGR proporcionó las cuantías en la recaudación fiscal solicitada.

Como se puede visualizar en los datos transcritos, existe en los últimos años un aumento en la recaudación de esta cuenta presupuestaria, que se grafica a continuación:



Fuente: Elaboración propia

Como se puede observar en el gráfico expuesto, durante el año comercial 2019 existió una fuerte recaudación en esta cuenta presupuestaria, específicamente se recaudó la suma de \$60.172.991.409, lo cual representa aproximadamente un aumento de un 165% respecto al año 2014. Dado lo antes expuesto, se puede entender que las grandes mineras finalmente ante distintos factores se han visto obligadas a tener que desembolsar, o incluso considerar dentro de sus presupuestos, los desembolsos por gastos de RSE, tal como desarrollaremos en el transcurso de esta tesis. Actualmente, organizaciones mundiales tales como la OCDE, Organización Mundial del Trabajo, y la Organización de las Naciones Unidas, entre otras, y también la conciencia con el entorno social ambiental, sugieren ser de carácter permanente estos desembolsos.

En este mismo orden de ideas, la legislación tributaria no tenía una norma específica en este tema, es más, eran castigados a través de la aplicación de la tributación única del artículo 21 inciso 1 de LIR, desincentivando este tipo de desembolsos, que, en el caso de las mineras, muchas veces son necesarios para la continuidad de sus procesos operacionales.

En términos generales, estos desembolsos componían la base imponible de este IU de tasa del 40% o 35%, según el año, contenido en el antiguo artículo 21 inciso 1° de la LIR, y que, por lo tanto, no calificaban como un gasto aceptado, si no como rechazados. Lo anterior por no cumplir con los requisitos indicados en el antiguo artículo 31 de la misma LIR. Según lo analizado a través de todo el cuerpo de esta publicación, los gastos de RSE, eran interpretados administrativamente, y a lo largo de las fiscalizaciones como un gastos rechazado, y al tener la calidad de desembolsos efectivos quedaban afectos a esta tributación, en el mismo orden de ideas, actualmente con las modificaciones sufridas por el artículo 21 y la incorporación del nuevo numeral 13 del artículo 31 de la LIR, a través de la Ley N° 21.210, estos gastos o desembolsos, cumpliendo los requisitos ya comentados, corresponderían a un gasto aceptado, y por lo tanto, ya no estarían sujetos a la tributación única del inciso 1 del artículo 21 de la LIR, quedando esta cuenta presupuestaria con una evidente disminución, lo cual se podrá analizar con los datos recaudatorios del año comercial 2020, correspondiente al año tributario 2021.

Importante hacer mención a que los datos visualizados en la gráfica anterior, están compuesto por varios tipos de gastos o desembolsos contenidos en el artículo 21 inciso 1 de la LIR, soportado por la industria minera, como por ejemplo gastos no documentados, desembolsos no necesarios, entre otros y no únicamente los analizados en esta problemática, específicamente gastos o desembolsos relacionados a RSE. Si bien se agradece la gestión y respuesta de la TGR, la información proporcionada no nos permite hacer un análisis de forma cosmética y en detalle

de la posible disminución en la recaudación, puramente en términos de RSE. En nuestro sentir entendemos que es preciso tener dicha información aperturada por los diversos conceptos que la componen. A modo de idea, para mantener la información de forma necesaria sería idóneo la utilización de inteligencia artificial, que pueda ayudar en el proceso de análisis y orden de datos estadísticos, lo cual sería de gran utilidad, para el legislador, al momento de considerar propuestas.

3. EJERCICIO DE APLICACIÓN SEGÚN NORMATIVA VIGENTE EN LOS AÑOS

Detalle	Antes de reforma			Ley 21.210 Artículo 31 N°13
	M\$	M\$	M\$	M\$
	Hasta 2013	2014 al 2016	2017 al 2019	2020 en adelante
Resultado Financiero	10.000	10.000	10.000	10.000
Agregados al resultado financiero:				
Puente según RCA 1529	0	0	0	0
Inversión asfalto camino	30	0	30	0
Inversión permanente Parque fluvial	70	70	70	0
Desagregados al resultado financiero:				
Inversión asfalto camino	(30)	0	(30)	0
Inversión permanente Parque fluvial	(70)	(70)	(70)	0
Base imponible IDPC 27%	10.000	10.000	10.000	10.000
IDPC 27%	2.700	2.700	2.700	2.700
Base imponible IU 40%	100	70	100	-
Impuesto único 40%	40	28	40	0
Total de impuesto	2.740	2.728	2.740	2.700

Fuente: Elaboración propia

Este tipo de desembolsos, a través de los años han tenido diversos tratamientos, ya sea por normativa que los regula o por interpretaciones de la Administración Tributaria, por lo cual hemos querido mostrar la comparación en la determinación del tratamiento tributario en los distintos periodos:

En cuanto al primer concepto de gasto que incurre la Minera W&M referente a la construcción de un puente, se encuentra contenido y exigido en RCA N°1529, por un total en el año de M\$ 1.000, podemos entender que posteriormente a la publicación de la Ley N°21.210, dicha construcción se encuentra amparada en el artículo 31 N°13 Inciso N°1. De este artículo se desprende que, como requisito principal para aceptar los gastos o desembolsos de dicha índole, es que, se encuentren exigidos por medio de una resolución emitida por la autoridad medioambiental, la cual tiene como objeto hacer cumplir lo dictado por la Ley 19.300, y bien que se realiza en el ejercicio en análisis, ya que la Minera M&W realiza la construcción del puente bajo las exigencias de la RCA N°1529. Por lo cual el análisis que se debe dar al desembolso en comento, por un total en el año de M\$ 1.000, es de gasto aceptado, y no necesita ningún ajuste en la determinación del resultado tributario, dado que se encuentra descontado como gasto en el resultado financiero de M\$ 10.000.

Es menester hacer mención del tratamiento tributario antes de la publicación de la Ley N°21.210, la cual trajo consigo el inciso primero del numeral 13 contenido en el artículo 31 de la LIR, la Administración Tributaria entregaba el tratamiento de aceptado a estos gastos o desembolsos, de la misma manera que la Ley N°21.210.

W&M realizará asfaltamiento del camino alternativo de la comuna de Salamanca, desembolsos asociados a una RCA, la calificación tributaria depende del periodo, el análisis a continuación:

- i. Hasta 31.12.2013, se consideraban gasto rechazado afecto a la tributación de IU del artículo 21 de la LIR, ya que, según interpretaciones de la Administración tributaria, no eran obligatorios.
- ii. Entre el año 2014 al 2016, los gastos o desembolsos asociados a una RCA, fueron regulados como aceptado por la Ley 20.727, cumpliendo con los siguientes requisitos, que para efectos de este ejercicio se encuentran en cumplimiento.
- iii. Se encuentra contenido en RCA N° 1529
- iv. Realizado por medio autoridad Pública-Organizaciones comunitarias, en el ejercicio práctico se realiza por medio del Ministerio de obras públicas

- v. No se realizaron en beneficio o por medio de relacionados.
- vi. Y finalmente no superan el monto menos entre el 2% de la RLI, 1,6 por mil del CPT o el 5% de la inversión.
- vii. Entre el año 2017 al 2019, por medio de la Ley 20.780 se elimina la aceptación otorgada por la Ley N° 20.727, para este tipo de gastos o desembolsos, por lo cual volvemos al tratamiento inicial, que queda en manos de la interpretación del legislador, lo cual bajo este supuesto se entendió que no cumple con los requisitos generales del artículo N°31
- viii. Desde el año 2020 en adelante, Se considera gasto aceptado ya que cumple los requisitos establecidos en el inciso N°2 letra a) del numeral 13 artículo 31.
- ix. Se encuentra contenido en RCA N° 1529.
- x. Realizado por medio de contrato o convenio con un órgano de la administración del Estado, Ministerio de obras públicas.
- xi. No se realizaron en beneficio o por medio de relacionados.
- xii. Y finalmente no superan el monto mayor entre el 2% de la RLI, 1,6 por mil del CPT o el 5% de la inversión.

Y por último nos encontramos con los desembolsos que realizó Minera W&M, por concepto de RSE, los cuales, para efectos del presente ejercicio, califican como gasto rechazado afecto al IU del artículo N°21 de la LIR en todos los periodos anteriores al año 2020, ya que no existía normativa asociada, considerándose de esta manera como no obligatorios y no necesarios para producir la renta, requisitos fundamentales en aquellos años. Mientras que, desde el año 2020 en adelante, bajo la legislación de la Ley 21.210, se encuentran aceptado ya que cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 31 N° 13 inciso N°2 de la LIR:

- i. Parque fluvial realizado en beneficio de la comunidad de Salamanca.
- ii. El mencionado parque es un beneficio de carácter permanente,
- iii. Se realizó por medio de órgano de la administración del Estado, Ministerio de obras públicas,
- iv. Se especifica que no hay relacionados involucrados
- v. Y finalmente no superan el monto mayor entre el 2% de la RLI, 1,6 por mil del CPT o el 5% de la inversión.

4. CONCLUSIÓN

Como se ha revisado en todo el cuerpo de esta publicación, la Ley N°21.210, conocida como Ley que moderniza la legislación tributaria, entre diversos cambios, trajo consigo la incorporación de un nuevo numeral al artículo 31 de la LIR, el cual se divide en tres, inciso N°1, inciso N°2 letra a), inciso N°2 letra b), denominados de la siguiente manera respectivamente, gastos o desembolsos contenidos en una RCA; gastos o desembolsos asociados a una RCA y gastos o desembolsos por RSE de carácter permanente.

Con el análisis desarrollado, se concluye la importancia que tiene la introducción de una normativa tributaria a un país, generando impacto tanto en los inversores, así como en las personas, medioambiente y otros individuos del entorno. Respecto artículo 31 número 13, que da vida a esta publicación, se ha analizado en detalle las definiciones y requisitos para calificar un gasto como aceptado, concluyendo lo siguiente:

En cuanto al inciso N°1, correspondiente a los gastos o desembolsos contenidos en una RCA, la nueva normativa vino a otorgar certeza jurídica al tratamiento que ya se daba previamente por el Administración Tributaria, correspondiendo aceptarse siempre que se encuentren exigidos en una RCA.

Siguiendo con el inciso N°2 letra a) el cual aborda los gastos o desembolsos asociados a una RCA, que son adicionales, ya que van más allá de las exigidas medidas o condiciones impuestas por la legislación en materia ambiental, anteriormente las interpretaciones en los distintos años fueron variadas ya sea por medio de una Ley o por efecto de jurisprudencia administrativa y el inciso N°2 letra b) el cual norma aquellos gastos o desembolsos por RSE de carácter permanente, se ha demostrado, que referente a estos dos incisos no existía una definición clara del tratamiento, por lo cual el nuevo numeral 13 vino a otorga certeza jurídica, dado que nada estaba regulado anteriormente para todos los periodos o solamente existían interpretaciones de la Administración Tributaria, sin embargo, por medio del análisis desarrollado se ha calificado como una norma restrictiva, pues viene a colocar barreras para la aceptación de los gastos, por medio de una serie de requisitos, que no son fácil de cumplir en la práctica.

Concluimos que es necesario establecer que este tipo de desembolsos van más allá, de gastos ligados a proyectos económicos, pues tienen impacto directo con las comunidades y medioambiente, con la finalidad de asegurar la dignidad de los seres humanos, tanto en el desarrollo económico, social y de su convivencia con un entorno seguro y agradable, de esta manera, los gastos contenidos o relacionados

con RCA y RSE, son una forma de retribuir el impacto de las empresas en las comunidades aledañas, concluyendo que es un derecho humano, y también se puede decir, que si bien no está reconocido legalmente, es un derecho del medioambiente a ser respetado y retribuido, mientras que el nuevo numeral 13 no incentiva dicho respeto y retribución, pudiendo calificarlo como los primeros pasos en este tema de concientización pero aún existe mucho trabajo por realizar en el ámbito del medio ambiente, y buscar nuevas legislaciones entorno al RCA y RSE

Por otra parte, si bien es cierto que la norma genera una certeza jurídica, en gastos que antes el contribuyente debía evaluar de forma criteriosa si cumplía las características para ser un gasto aceptado, no se puede determinar a la fecha de esta publicación, si existirá realmente un impacto en la recaudación fiscal, para esto sería necesario tener en detalle los conceptos que componen las bases imponibles, y tal como se ha indicado a través de esta tesis, con inteligencia artificial poder realizar análisis de estos datos, lo cual sería beneficioso desde el punto de vista del legislador para poder realizar conclusiones sobre el nuevo numeral 13 del artículo 31 de la LIR.

5. BIBLIOGRAFÍA

Leyes

Decreto Ley N° 824, Ley sobre impuesto a la renta.

Ley N° 21.210, Moderniza la legislación tributaria.

Ley N° 19.300, Bases generales del medio ambiente.

Ley N° 20.727, Modificaciones a la legislación tributaria en materia de facturas electrónica y dispone de otras medidas que indica.

Ley N° 20.780, Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario.

Ley N° 18.575, Ley orgánica constitucional de bases generales de la administración del Estado.

Ley N° 19.885, Incentiva y norma el buen uso de donaciones que dan origen a beneficios tributarios y los extiende a otros fines sociales y públicos.

Ley 20.405, Del instituto nacional de derechos humanos.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 1.381 del año 2015, Servicio de Impuesto Internos.

Oficio N° 888 del año 2017, Servicio de Impuesto Internos.

Oficio N° 1373 del año 2019, Servicio de Impuesto Internos.

Oficio N° 336 del año 2019, Servicio de Impuesto Internos.

Circular N°53 del año 2020, Servicio de Impuesto Internos.