



**“RETIROS INDIRECTOS DEL ARTÍCULO 21 DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA
RENTA Y LOS EFECTOS TRIBUTARIOS EN SU APLICACIÓN”**

PARTE II

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

Alumno: Felipe González Cataldo

Profesor Guía: Antonio Faúndez Ugalde

Santiago, septiembre de 2017

TABLA DE CONTENIDOS

CAPÍTULO 2.

2.1 Consideraciones generales de los conceptos de gastos necesarios y gastos rechazados.....	1
2.2 Naturaleza jurídica del Artículo 21 de la ley sobre impuesto a la renta y su aplicación en el ordenamiento jurídico.....	6
2.3 Análisis de la jurisprudencia judicial y administrativa relevante.....	9

CAPÍTULO 3.

3.1 ¿Debe aplicarse el impuesto único del Artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta a todos los gastos que no son considerados como necesarios para producir la renta?.....	28
3.2 Análisis de la aplicación práctica del Artículo 21 posterior a la reforma tributaria de las leyes 20.780 y 20.899.....	35
Conclusiones.....	46
Fuentes bibliográficas.....	48

CAPÍTULO 2

2.1 Consideraciones generales de los conceptos de gastos necesarios y gastos rechazados

La correcta aplicación del impuesto establecido en el Artículo 21 requiere del análisis de dos conceptos antagónicos, esto es, el de gasto necesario para producir la renta y el de gasto no aceptado como necesario para producir la renta, el cual a su vez puede no encontrarse afecto al impuesto establecido en el Artículo 21 o bien encontrarse afecto a él, siendo comúnmente denominados estos últimos como “gastos rechazados”.

Ambos conceptos no se encuentran definidos en la ley, por lo que resulta necesario recurrir a las definiciones que tanto la jurisprudencia judicial como la autoridad administrativa han desarrollado en el transcurso del tiempo.

Así, la Excma. Corte Suprema ha señalado que, “Que si bien el concepto de gasto necesario no ha sido definido por la Ley sobre Impuesto a la Renta, esta Corte ha concluido, a partir de la lectura de la norma transcrita, que sin duda se refiere a aquellos gastos que se relacionan directamente con el ejercicio o giro del contribuyente, que sean necesarios para producir la renta y que tengan el carácter de inevitables y obligatorios. Esta última característica se desprende de la significación gramatical del vocablo "necesarios", esto es, aquellos desembolsos en que inevitablemente ha debido incurrir el contribuyente para generar la renta líquida imponible que se pretende determinar que atendiendo a estos conceptos, el gasto debe justificarse fehacientemente ante el ente fiscalizador y ser éste además

necesario, sólo así puede considerarse en la determinación de la base imponible para el cálculo del impuesto a la renta, conforme al texto expreso de la ley...”¹

De la misma manera, en otro fallo, la Excma. Corte Suprema ha señalado que, “Es posible colegir los siguientes requisitos para la determinación de la renta líquida en casos como el que se analiza, en lo referido a los gastos cuya deducción se pretende:

1. Que correspondan a desembolsos pagados o adeudados;
2. Que se encuentren respaldados o justificados fehacientemente con la documentación correspondiente a fin de probar su naturaleza, necesidad, efectividad y monto;
3. Que correspondan al período en que se está determinando la renta;
4. Que pertenezcan al giro de la empresa, negocio o actividad;
5. Que no se trate de gastos que la ley declare como “no deducibles” y;
6. Que no se encuentren rebajados como costo directo de acuerdo al Artículo 30 de la Ley de Impuesto a la Renta.”²

Por otra parte, la autoridad administrativa ha fijado su posición respecto de este concepto en distintos actos administrativos, en los cuales ha expuesto que, “Conforme al Artículo 31°, citado, este Servicio ha impartido instrucciones y emitido

¹ Excma. Corte Suprema, Segunda Sala, sentencias en autos Rol 8421-2013 de 10 de noviembre de 2014, y Rol 7855-2013 de 16 de septiembre de 2014.

² Excma. Corte Suprema, Segunda Sala, sentencia en autos Rol N° 14771-2014 de 19 de mayo de 2015.

diversos pronunciamientos mediante los cuales se ha señalado que, para que un gasto pueda ser calificado de necesario para producir la renta y pueda, en consecuencia, deducirse al fijar la base imponible del impuesto a la renta, debe reunir los siguientes requisitos copulativos: a) Que se relacione directamente con el giro o actividad que se desarrolla; b) 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 respecto del giro del negocio, 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; c) Que no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta; d) Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, sea que éste se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio. 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; y e) Por último, que se acrediten y justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos, 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. En consecuencia, para que un gasto o partida pueda ser rebajado en la determinación de la renta líquida imponible, deben cumplirse al efecto todos los requisitos antes

mencionados, debiendo destacarse el que dice relación con su acreditación y justificación en forma fehaciente ante este Servicio, esto es, que el contribuyente debe probar la naturaleza, necesidad en relación con el giro del negocio, efectividad y monto de los gastos incurridos, con los medios probatorios que disponga o con aquellos que pueda requerir este organismo, pudiendo impugnar dichos medios si por razones fundadas no los estima fehacientes.”³

Por otra parte, el Servicio de Impuestos Internos ha señalado qué debe entenderse por gasto rechazado, señalando que, “Los gastos rechazados corresponden a gastos que no se permite que sean restados en la determinación de la utilidad para efectos del pago de los impuestos. Se dice también que los gastos rechazados son aquellas operaciones que no cumplen con los requisitos o condiciones establecidos en el Artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta para poder ser deducidas de los ingresos brutos del ejercicio comercial, en concordancia con el Artículo 33 de la norma señalada”.⁴

Como observamos, la jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos ha reiterado, sin alteraciones, el concepto de gastos necesarios, entendiendo por tales “aquellos desembolsos de carácter inevitable u obligatorio en relación con el giro del negocio”, entendiéndose además, que no solamente se debe considerar la naturaleza del gasto, sino que, además, su monto, es decir, hasta qué cantidad del gasto ha sido necesario para producir la renta. Cabe agregar que el Servicio de Impuestos Internos, en su rol de intérprete de la norma tributaria, con el

³ Circular N° 56 del 8 de noviembre de 2007, numeral 3.

⁴ Respuesta del Servicio de impuestos Internos de fecha 08 de julio de 2015, puede encontrarse en http://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/renta/001_002_2467.htm

paso del tiempo ha complementado el concepto, señalando que los gastos necesarios, además, 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.⁵

Por otra parte, como lo señala Roberto Sotomayor Klapp⁶, “los Tribunales Superiores de Justicia, manteniendo en términos generales las mismas equivalencias, han hecho algunas variaciones al concepto en análisis, a veces disminuyéndolo en su estrictez y otras aumentándolo.” Es decir, la jurisprudencia nacional no ha aplicado un criterio único para definir este concepto, sino que lo ha hecho en la adaptación de las circunstancias de cada caso particular, y del momento en que respecto de ellos ha de pronunciarse. Estimamos que esta postura de la judicatura nacional es destacable, ello por cuanto los negocios y operaciones comerciales se perfeccionan y modernizan día a día, por lo que la aplicación de una

⁵ Al respecto se puede consultar la siguiente jurisprudencia administrativa en www.sii.cl. Oficio N° 2.557, de 8 de octubre de 2015; Oficio N° 1.141, de 27 de abril de 2015; Oficio N° 651, de 26 de febrero de 2015; Oficio N° 2.069, de 12 de noviembre de 2014; Oficio N° 1.489, de 22 de agosto de 2014; Oficio N° 319, de 19 de febrero de 2014; Oficio N° 191, de 31 de enero de 2014; Oficio N° 2.722, de 30 de diciembre de 2013; Oficio N° 2.594, de 16 de diciembre de 2013; Oficio N° 2.155, de 03 de octubre de 2013; Oficio N° 2.152, de 03 de octubre de 2013; Oficio N° 1.355, de 20 de junio de 2013; Oficio N° 2.934, de 29 de octubre de 2012; Oficio N° 2.890, de 26 de octubre de 2012; Oficio N° 1.152, de 15 de mayo de 2012; Oficio N° 1.148, de 15 de mayo de 2012; Oficio N° 305, de 31 de enero de 2012; Oficio N° 2.852, de 28 de noviembre de 2011; Oficio N° 2.375, de 14 de octubre de 2011; Oficio N° 1.961, de 25 de agosto de 2011; Oficio N° 1.320, de 31 de mayo de 2011; Oficio N° 1.049, de 04 de mayo de 2011; Oficio N° 1.040, de 04 de mayo de 2011; Oficio N° 190, de 25 de enero de 2011; Oficio N° 2.438, de 28 de diciembre de 2010; Oficio N° 2.320, de 14 de diciembre de 2010; Oficio N° 2.117, de 19 de noviembre de 2010; Oficio N° 1.698, de 24 de septiembre de 2010; Oficio N° 1.695, de 24 de septiembre de 2010; Oficio N° 1.643, de 16 de septiembre de 2010; Oficio N° 1.269, de 29 de julio de 2010; Oficio N° 342, de 24 de febrero de 2010; Oficio N° 336, de 24 de febrero de 2010; Oficio N° 219, de 04 de febrero de 2010; Oficio N° 99, de 20 de enero de 2010; Oficio N° 33, de 12 de enero de 2010

⁶ Sotomayor Klapp, Roberto, “Concepto General del Gasto Necesario ante la Jurisprudencia Tributaria, Visión Crítica”, Editorial Metropolitana, Santiago, 2005, p. 11 y ss.

norma que fue concebida en un momento histórico distinto muchas veces puede conllevar una carga desproporcionada o excesiva respecto de quien se pretende su aplicación.

2.2 Naturaleza jurídica del Artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y su aplicación en el ordenamiento tributario

Como hemos mencionado, la aplicación del impuesto único del Artículo 21 ha sido establecida por el legislador como una medida de sanción respecto de aquellos contribuyentes que pretenden sustraerse a la obligación tributaria de pago del impuesto que afecta a los retiros de utilidades que se efectúan desde la sociedad.

Esta posición se sostiene no sólo desde el propio texto del Artículo 21, sino que también se encuentra en el espíritu del legislador tributario al momento de establecer dicha norma y en cada una de las modificaciones de que ha sido objeto en el tiempo.

El texto del Artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, señala que deberán considerarse como retiradas de la empresa, las siguientes partidas:

(i) Las mencionadas en el N°1 del Artículo 33 de la Ley sobre Impuesto a la Renta que correspondan a retiros de especies, cantidades representativas de desembolso de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, como, por ejemplo, remuneraciones pagadas al cónyuge del contribuyente,

cantidades cuya deducción no autorice el Artículo 31, retiros particulares efectuados por el contribuyente, entre otras.

Se exceptúan los gastos anticipados que deban ser aceptados en ejercicios posteriores y los préstamos que las sociedades de personas efectúen a sus socios personas naturales o contribuyentes de Impuesto Adicional que no sean personas naturales cuando en este último caso, el Servicio de Impuestos Internos determine que el préstamo es un retiro encubierto de utilidades tributables. Asimismo, la ley señala "que se excepcionarán también los intereses, reajustes y multas pagadas al Fisco, municipalidades y a organismos o instituciones públicas creadas por ley".

(ii) El beneficio que represente el uso o goce a cualquier título, que no sea necesario para producir la renta por el empresario o socio, cónyuge o hijos no emancipados legalmente de éstos, de los bienes del activo de la empresa o sociedad respectiva.

(iii) Bienes entregados en garantía de obligaciones directas o indirectas de los socios personas naturales o contribuyentes de impuesto adicional y ésta fuera ejecutada por el pago total o parcial de todas las obligaciones.

(iv) Rentas presuntas determinadas en virtud de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

De acuerdo a la historia de la ley 19.155, la razón de la exclusión de la aplicación del impuesto del Artículo 21 a " organismos o instituciones públicas creadas por ley", radica en que tales pagos, por definición, no pueden ser utilizados como mecanismos para disfrazar el retiro de utilidades. Resulta evidente que una

multa pagada a un organismo público no puede considerarse como una distribución disfrazada de utilidades, puesto que tales pagos, por definición, no están dirigidos a beneficiar a los socios o accionistas de una empresa. De la misma manera, el Mensaje Presidencial que da inicio a la tramitación del proyecto de la Ley N° 19.155, señala expresamente que, "El Artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta obliga a considerar como rentas retiradas de la empresa a determinadas partidas que no se aceptan como gasto para efectos tributarios. Ello, con el propósito de evitar que por esta vía se retiren utilidades en forma indebida. En el caso de las sociedades anónimas y en comandita por acciones, estas partidas quedan sujetas a un impuesto del 35%. Por otra parte, mediante la Ley N° 18.985 se excluyó de la aplicación de esta norma sancionatoria a los intereses, reajustes y multas de orden tributario pagados al Fisco y a las Municipalidades, y el pago de las patentes mineras en la parte que no sea deducible como gasto. La razón de lo anterior radica en que tales pagos, por definición, no pueden ser utilizados como mecanismos para disfrazar el retiro de utilidades."⁷

De esta manera entonces, queda claro que no solo del texto del Artículo 21, cuyo carácter sancionatorio no resulta posible desconocer, sino que también de la historia del establecimiento y modificaciones de la norma, es que la naturaleza jurídica de ella es la de una norma sancionatoria, la cual no puede ser aplicada por analogía o bien por extensión, sino que debe acotarse únicamente a las hipótesis en ella descrita, esto es, su aplicación solamente corresponde respecto de aquellos

⁷ Historia de la Ley 19155, pág. 5. Visitar sitio <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=30522>

gastos que no son considerados como necesarios para producir la renta de la sociedad y que corresponden a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, y que en definitiva buscan los que aumentar el patrimonio social o de los socios o accionistas, de manera subrepticia o encubierta.

2.3 Análisis de la jurisprudencia judicial y administrativa relevante

El análisis de la naturaleza jurídica del Artículo 21 de Ley sobre Impuesto a la Renta ha sido objeto de examen tanto de los actuales Tribunales Tributarios y Aduaneros como del Servicio de Impuestos Interno, encontrándose posiciones distintas en sus pronunciamientos.

Para efectos de esta investigación, comenzaremos con el análisis de la sentencia de fecha diecisiete de febrero de dos mil quince, emitida por el 1° Tribunal Tributario y Aduanero de Santiago.⁸

De acuerdo a lo expresado en el fallo, Tribunal acogió en parte un reclamo tributario presentado en contra de Liquidaciones por las cuales se determinaron diferencias de Impuesto Único del Artículo 21 inciso 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y Reintegro del Artículo 97 del mismo cuerpo legal.

⁸ Sentencia del Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, de fecha 17.02.2015. RIT GR-15-00427-2013. Juez Titular Sr. Luis Alfonso Pérez Manríquez.

El reclamante expuso que el Servicio de Impuestos Internos lo citó en relación a la partida denominada “Gasto por pago producto de Acuerdo Conciliatorio con la FNE”, para justificar el tratamiento tributario de dicha partida, a lo que el reclamante sostuvo en su presentación: (i) que el pago cuestionado por el SII tiene el carácter de multa para todos los efectos legales; (ii) que el pago efectuado cumple con los requisitos legales para ser deducido como un gasto necesario para producir la renta; (iii) la improcedencia de afectar el pago de la multa con el Impuesto Único del Artículo 21 de la Ley de la Renta.

El Servicio de Impuesto Internos evacuó el traslado indicando que los planteamientos (i) y (ii), resultan incompatibles y contradictorios, ya que el reclamante no puede pretender que el pago sea una multa y luego un gasto necesario para producir la renta, además el Servicio de Impuestos Internos sostuvo que: i) el pago dice relación con la institución de la conciliación y no con la aplicación de una multa, en donde el Tribunal aprueba el acuerdo alcanzado y no ejerce su facultad de imperio sancionatorio; (ii) no se pueden considerar como gastos necesarios aquellos desembolsos relacionados con responsabilidades civiles extracontractuales derivadas de actos ilícitos; (iii) no se está frente a una multa por tanto no queda exceptuada del Impuesto Único ya citado.

Siendo el objeto central de esta investigación la determinación de la naturaleza jurídica del Artículo 21, nos centraremos en aquellos considerandos que se refieren a este tema, en particular en lo expuesto en el considerando sexto.

La sentencia efectúa una revisión de la historia de la ley, de la doctrina nacional atinente y de lo dispuesto en la Circular N° 40 de 1992 del Servicio de Impuestos Internos.

Respecto de la historia de la ley, señala que el Artículo 21 del DL 824 que contiene la Ley de Impuesto a la Renta ha sido modificado tanto por la Ley 18.985 y por la Ley 19.155, e indica que mediante estas modificaciones, el legislador señaló expresamente que ciertos conceptos no debían ser considerados retiros presuntos, ni quedar afectos a la tributación de los mismos, y que tal modificación se estableció con el propósito de evitar que por esta vía se retiren utilidades en forma indebida.

En lo que se refiere a la Doctrina, el tribunal cita lo expuesto por el profesor Sergio Endress Gómez, quién refiriéndose a los requisitos de los gastos necesarios señala que, si estos no se cumplen, nos encontraremos frente a un gasto rechazado⁹. Menciona además que “de entre estos gastos que la ley tributaria rechaza, algunos benefician al propietario de la empresa, produciendo su tributación en el impuesto personal de éste o en el Impuesto Único del Artículo 21 inciso tercero”; y señala además que, “en el caso de la sociedad anónima, el gasto rechazado se somete a un impuesto único, como consecuencia, se detrae de la base imponible de Primera Categoría y se agrega a la base del Impuesto Único del Artículo 21, inciso tercero, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

El sentenciador agrega que el profesor Endress denomina a los retiros mencionados en el Artículo 21 como “retiros indirectos” y estima que estos son

⁹ ENDRESS GOMEZ, S. “Tributación del Propietario de Empresas”, Editorial Jurídica, 2005, Santiago, p. 34.

aquellos cuya finalidad principal es proporcionar un incremento de patrimonio al propietario de la empresa o al tercero con influencia en ella, el cual lo percibe real o presuntivamente, y que no califican como un retiro directo, por no cumplir las exigencias legales establecidas para el reparto de utilidades desde la compañía.

El fallo, al analizar lo expuesto este autor destaca lo expuesto en un fallo de la ltima. Corte de Apelaciones de Santiago, de fecha 30 de septiembre de 1998, el cual, en su considerando 8°, sostiene la aplicación restrictiva del Artículo 21, señalando, “es preciso tener en cuenta que el Artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta no tiene como hecho gravado la renta propiamente tal, definida en el Artículo 2 N° 1 de la ley del ramo, sino los hechos que, en forma precisa, el Artículo 21 asimila a retiros encubiertos de dinero o especies; por lo mismo, y dado que estamos en presencia de una norma que transportando el concepto de renta y, por asimilación a ésta, establece un tributo, tal norma debe necesariamente interpretarse en forma restrictiva, en forma que sólo si se dan íntegramente los presupuestos del hecho gravado en el Artículo 21, serán aplicables los impuestos contemplados en esta disposición, los que tratándose de las sociedades anónimas corresponden a un impuesto único de tasa 35%”.

Finalmente, el Tribunal fija su posición frente al análisis de los aspectos antes expuestos y señala que, la historia de la ley antes mencionada permite concluir que el sentido de la norma del Artículo 21 es castigar los llamados retiros indirectos evitando que por su uso se dejaran de pagar los impuestos finales, sentido que se mantuvo pese a las modificaciones introducidas por la leyes 18.985 y 19.155, las cuales aportaron texto expreso orientado a excluir claramente de la aplicación del

impuesto único los pagos de multas, intereses y reajustes, y puede argumentarse otras sanciones similares, no solamente al Fisco y las Municipalidades, sino a cualquier institución creada por ley. Además, recoge lo señalado en el fallo de la Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, de fecha 30 de septiembre de 1998 en cuanto que el Artículo 21 establece un tributo, debiendo interpretarse en forma restrictiva, de forma que sólo si se dan íntegramente los presupuestos del hecho gravado en el Artículo 21, será procedente la aplicación del impuesto. Finalmente, el sentenciador señala que este entendimiento también ha sido abordado por parte de la doctrina nacional, particularmente Endress, quien plantea que aún en el caso del “retiro indirecto – gasto rechazado” la finalidad de gravar con impuesto solamente las erogaciones que beneficien al propietario de la empresa debe siempre presidir la correcta interpretación del Artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta.

En virtud de lo expuesto por ambas partes, y el análisis de la doctrina y jurisprudencia el sentenciador resolvió, que el gasto invocado por el reclamante que no es gasto necesario para producir la renta, ya que el reclamante tuvo la opción de tener un comportamiento de negocios adecuado, y además se trató de un acuerdo voluntario. Asimismo, expresó que el pago realizado no corresponde a una multa, más aún cuando la propia contabilidad del reclamante da cuenta de que no se le otorgó el tratamiento contable del pago de una multa.

En lo que respecta a la aplicación del impuesto establecido en el Artículo 21, el sentenciador concluyó que la finalidad del Impuesto Único del Artículo 21 es afectar los egresos disfrazados o encubiertos, que permitieran evadir el impuesto

personal del propietario de la empresa. Concluyendo que la finalidad del Impuesto Único no se cumple en autos toda vez que no se trata de retiros o beneficios encubiertos. Por lo tanto, señaló que el monto cuestionado no se encuentra afecto al señalado gravamen.

Cabe señalar que el fallo de primera instancia fue objeto de impugnación por parte del organo fiscalizador ante la Corte de Apelaciones de Santiago. En la sentencia dictada en los autos Rol 64-2015, la Ilustrísima Corte manifestó:

*“4°.- Que, lo expresado precedentemente, basta para afirmar que ese gasto invocado tuvo el carácter de rechazado conforme lo dispone el Artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, toda vez que no cumple con la exigencia referida a su necesidad para generarla, **siendo en realidad consecuencia de hechos o conductas ilícitas, que como ya se dijo no constituyen multa, ni corresponde a lo dictaminado por una resolución del Tribunal de Defensa de la Libre Competencia, siendo más bien un desembolso económico en que incurrió una sociedad anónima de forma voluntaria en concepto de indemnización de perjuicios a beneficio social, reparando de esa manera el daño inferido a terceros como resarcimiento de lo actuado y efecto producidos, debiendo por ello agregarse a la renta líquida imponible de primera categoría y, luego, desagregarse, dado el desembolso de dinero que origina, ello para efectos de asignarle el impuesto único en su tasa del 35 % contenido en el inciso 3° del Artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta.***

5°.- Que, en este mismo orden de ideas, cabe agregar para que un gasto pueda estimarse de necesario, debe decir relación con el giro del negocio, ser inevitable u obligatorio, siendo que el efectuado en autos aparece a todas luces como voluntario, incluso en su monto, no pudiendo ser de aquellos que las empresas requieren para producir sus rentas y que ni siquiera está en situación de generarlas, menos aún si se trata de desembolsos relativos a asumir responsabilidades civiles extracontractuales derivadas de intervenciones en actos ilícitos, expresamente reconocidas en tal carácter por la propia contribuyente, por lo que no es posible homologarlas a decisiones de negocios adoptadas por la reclamante, siendo que lo único que se buscó fue evitar la imposición de importantes sanciones pecuniarias que pudieran fijarse en el procedimiento que se le seguía.

7°.- Que, en consecuencia, establecido que fue el desembolso efectivo del dinero como pago voluntario no reúne los requisitos para ser calificado como un gasto necesario para producir la renta de acuerdo al Artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta y que tampoco tiene la naturaleza de multa, es que cumpliéndose los requisitos del Artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta, estos es, acreditada la existencia de un desembolso en dinero; que correspondió a una de las partidas del Artículo 33 N° 1 de esa misma normativa, como gasto no necesario para producir la renta (letra g); que no debía imputarse al valor o costo de los bienes del activo ni que se encontraba excluida la partida de su aplicación, lo que ya fue declarado, sin que afecte a ello la incorporación de la Ley N° 19.155 de 1992, que amplió uno de los casos de excepción referido a las multas, que no dice relación con el caso de autos conforme se expresó en los motivos precedentes, ni es posible asimilarla al

concepto de sanción ni pena, lo que supone cumplir con todas las exigencias de la hipótesis general objetiva para aplicar la tributación contenida en el Artículo 21 inciso 3° de la Ley de Impuesto a la Renta, en su carácter de gasto rechazado, bastando para esos efectos con que representen desembolsos en dinero que sin ser retiros se les considerará como tales, imponiendo una tasa del 35% en carácter de único. “

El fallo de la Ilustrísima Corte fue objeto de impugnación mediante el respectivo Recurso de Casación presentado por el contribuyente. A continuación presentamos los considerando más relevantes del fallo de la Excelentísima Corte:

“Décimo segundo: *Que cabe establecer, entonces, el verdadero sentido y alcance del concepto de multa, haciendo uso de los elementos de interpretación de la ley.*

Al acudir al elemento gramatical, importa tener en cuenta que la Real Academia Española define la multa como una sanción administrativa o penal que consiste en la obligación de pagar una cantidad determinada de dinero.

Queda de manifiesto de esta definición que uno de los componentes propios de la multa es su carácter administrativo o penal y, por ello, ha de ser impuesta por una autoridad del Estado, dotada de facultades sancionatorias en el ámbito de la administración y conforme con los procedimientos establecidos por la ley al efecto, o bien por una autoridad judicial del ámbito penal, que en ejercicio de la jurisdicción y, dentro de su competencia, puede obligar a un sujeto a pagar una determinada suma de dinero. Es claro, entonces, que de acuerdo con el sentido natural y obvio de la palabra multa, no es posible comprender en su significado el pago realizado

en virtud de un acuerdo de voluntades, sea que se estatuya como tal en una convención pactada entre particulares o que se comprenda en una conciliación judicial, pues aún incluso de ser denominada esa obligación como una multa, lo cierto es que ha sido impuesta por las propias partes que, en uso de su autonomía de la voluntad, han convenido en dicho pago, consistiendo la intervención de la autoridad judicial, en su caso, en la fiscalización de que las cláusulas no transgredan ciertos principios relacionados con la especialidad del asunto de que se trata, y siempre dentro de los márgenes de competencia que la ley le otorga.

De esta manera, el pago comprometido por la contribuyente en el acuerdo conciliatorio suscrito con la Fiscalía Nacional Económica no es una multa ni puede asimilársele, pues consiste en una obligación voluntariamente adquirida, sin imposición de alguna autoridad.

Décimo tercero: *Que, en este estado de cosas, cabe acudir al elemento lógico, del cual se puede inferir que el contexto de la ley no lleva a una elucidación distinta de la que arroja el elemento gramatical. Ello es así, por cuanto el hecho de que únicamente las multas estén excluidas de tributación, no así el pago de una conciliación -cuyo efecto es, precisamente, evitar la imposición de una multa-, surge de las diferencias que tiene cada obligación en cuanto a su fuente, distinción que aparece tanto en los impuestos de categoría como en los tributos finales, por lo que también procede aplicarla a efectos del impuesto único. Al efecto debe tenerse en cuenta que la finalidad antielusiva del Artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta se satisface con el control de los pagos efectuados por los contribuyentes, en el desarrollo de su giro y sobre la base de sus propias decisiones de negocios, como*

ocurre con aquellos que nacen de un acuerdo de voluntades. Por lo general, y en el mismo sentido, el impuesto a la renta recae en distintas operaciones realizadas por los contribuyentes en el desempeño de sus negocios, considerando los ingresos logrados y los gastos en que se ha incurrido, pretendiendo gravar las rentas que provienen del ejercicio de una actividad económica, siendo necesario vincular los costos o gastos con la obtención de esas rentas, tal como surge del Artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, que exige que los gastos busquen la producción de ingresos para poder ser deducidos de la renta líquida.

Cosa distinta ocurre con los egresos que suponen una imposición estatal, pues en estos casos, son atribuidos por la autoridad o por la ley y no provienen del ejercicio de la libertad en materia económica, propia del derecho privado y que suponen una disponibilidad de derechos y voluntariedad en las obligaciones; por el contrario, emanan de las cargas públicas establecidas para tales actividades o bien de trasgresiones de orden civil, penal o administrativo, que suponen un deber o un castigo dotado de la exigibilidad e imperio que tienen las obligaciones impuestas por la autoridad o por la ley. Estas últimas características son las que se aprecian en todos aquellos conceptos que están excluidos de la tributación con impuesto único: otros impuestos, intereses, reajustes, patentes mineras y multas y por ello es que las restantes disposiciones de la ley de la renta son acordes con la diferenciación, a efectos de la exención, entre obligaciones de fuente legal y de origen privado.

Décimo cuarto: *Que, finalmente, en cuanto a la historia de la ley, no es discutido que la finalidad del Artículo 21 es de carácter antielusivo, sin embargo, ello no obsta*

a excluir ciertos pagos de la tributación, sólo en la medida que se alejen de la sospecha de elusión tributaria, exención que conforme con el principio de legalidad, debe ser interpretada en forma restrictiva, así como lo son los elementos de la obligación impositiva.

Por su parte, cabe indicar que el recurso no alude a la vulneración del elemento sistemático, de modo que no se hará análisis a su respecto.

Décimo quinto: *Que es posible concluir, de todo lo que se ha venido señalando, que el pago hecho por la reclamante en cumplimiento de la conciliación tantas veces referida, no es un gasto necesario, y por ello debe soportar impuesto único a la renta, sin que se encuentre exento de tributación, pues no es asimilable a una multa.”*

Como hemos observado la resolución de primera instancia, que acogió la reclamación respecto de la liquidación en análisis, consideró que el gasto objeto de fiscalización se trata de un gasto considerado como no necesario, pero el sentenciador no adquiere plena convicción en cuanto a que se encuentre gravado con impuesto único, ello teniendo en cuenta que las modificaciones de las leyes 18.985 y 19.155 amplían el campo de los pagos que no deben estimarse como retiro presunto, a los intereses, reajustes y multas no sólo de orden tributario y no sólo los pagados al Fisco o municipalidades, sino a los organismos o instituciones públicas, citando al efecto la Circular N°40 de 1992, que establece que esa regla se aplica a cualquier concepto de sanción. Concluye que el sentido de la norma es castigar los

llamados retiros, que debe interpretarse restrictivamente y, en este caso, es dudoso que se cumplan los presupuestos del Artículo 21 ya citado.

Sin perjuicio de lo anterior, creemos que el análisis efectuado por los tribunales superiores de justicia, conociendo de los respectivos recursos de apelación y casación invocados por las partes del litigio, se centró en determinar la naturaleza del gasto y no en la naturaleza de la norma que sanciona la utilización indebida del gasto. Ambos fallos hacen suya la tesis del organismo fiscalizador en el sentido de establecer que para que proceda la aplicación del impuesto único solo basta con que no se cumplan los requisitos establecidos por el ente administrativo en la interpretación efectuada mediante Circulares y Oficios. Como bien lo señala el propio fallo de casación, no se efectuó una interpretación sistemática, toda vez que el recurrente no planteó su vulneración, lo que entendemos hubiera permitido al tribunal de casación arribar a una convicción distinta, sobre todo fundado en el correcto espíritu del establecimiento de la ley.

Dentro de este mismo fallo, debemos tener presente que no existió unanimidad en su resolución, considerando que el voto del abogado integrante Sr. Rodrigo Correa G. fue en contra. Consideramos que este voto en contra tomó en consideración hechos relevantes respecto a la aplicación del impuesto único establecido en el Artículo 21, y que dicen relación con el establecimiento del mismo y como fue pensado en su origen. Dentro de los motivos manifestados por el Sr. Correa, debemos considerar los siguientes:

9°) *Este mecanismo anti elusivo tiene por objeto recaudar un impuesto similar al impuesto global complementario o adicional que se dejó de pagar. Precisamente por esta razón, **el mecanismo bajo análisis no se aplica a todo gasto rechazado, sino solo a aquellos que se encuentren bajo una de las siguientes hipótesis: (a) retiros de especies o (b) cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo. Los retiros por definición favorecen al accionista, de manera que se trata de una hipótesis en la que estos debieron pagar los impuestos global complementario o adicional. La segunda hipótesis excluye los desembolsos que deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo. La razón es clara: si el gasto rechazado corresponde a un valor que ha quedado dentro de la sociedad, el único impuesto eludido es el de primera categoría, cuya corrección corresponde al mecanismo del Artículo 33 N° 1. **No hay, sin embargo, elusión alguna de los impuestos global complementario o adicional, de manera que el mecanismo del Artículo 21 no es aplicable.*****

10°) *El inciso primero del Artículo 21 señala diversas partidas que no quedan afectas al impuesto único que establece el mismo Artículo. El examen de estas partidas permite afirmar que ellas no constituyen propiamente una excepción o exención de dichos impuestos, sino más bien una aclaración del sentido del Artículo 21. Esta aclaración es necesaria especialmente en atención a lo técnicamente imprecisa que resulta la hipótesis de "cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo". En efecto, según se ha señalado en el punto anterior, esta hipótesis es clara en lo que excluye (cantidades representativas de desembolsos de dinero que deban*

imputarse al valor o costo de los bienes del activo), pero es imprecisa en el alcance de lo que comprende.

*11º) Entre los desembolsos de dinero que no quedan afectos al impuesto de que se trata, se encuentran "los intereses, reajustes y multas pagados al Fisco, Municipalidades y a organismos o instituciones públicas creadas por ley". Esta regla se deduce perfectamente de lo razonado precedentemente: al tratar estos montos como gastos, el contribuyente elude el impuesto de primera categoría, lo que se corrige con su rechazo de conformidad con el Artículo 33 No. 1; pero no se eluden los impuestos global complementario o adicional, **pues no se trata de transferencias encubiertas a contribuyentes que hayan dejado de pagar a su respecto tales impuestos.** No constituye por tanto una excepción, sino una especificación de la regla que resulta perfectamente armónica con su sentido.*

*12º) El monto pagado a beneficio fiscal por una sociedad anónima en cumplimiento de una conciliación por la que la Fiscalía Nacional Económica renunció a ejercer pretensiones sancionatorias contra dicha sociedad **evidentemente no constituye un retiro.** En consecuencia, de lo razonado se sigue que la resolución del asunto controvertido exige preguntarse si, a efectos del inciso primero del Artículo 21, dicho pago es análogo a "cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo", en cuyo caso estará gravado con el impuesto de dicho Artículo o, por el contrario, es análogo a "los intereses, reajustes y multas pagados al Fisco", en cuyo caso no estará gravado con dicho impuesto. Esta no es una pregunta sobre la naturaleza jurídica formal y*

abstracta de dicho pago, sino sobre los efectos tributarios de su deducción como gasto.

*13°) Según se ha dicho, mediante la deducción de dicho pago como gasto se rebajó la renta líquida imponible de la recurrente a efectos del cálculo del impuesto de primera categoría. Los efectos de dicha elusión han sido corregidos mediante la Liquidación No. 38, notificada el 30 de agosto de 2013, que aplicó el Artículo 33 No. 1 de la Ley de Impuesto a la Renta y que no ha sido objeto de discusión en el presente recurso. **Pero dicha deducción no ha significado elusión alguna de los impuestos global complementario o adicional.** En consecuencia, a efectos del Artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta, el monto deducido es análogo a una multa pagada al Fisco. **La conclusión contraria importa transformar a la norma anti elusión del citado Artículo en una norma sancionatoria.** La conducta sancionada no sería, evidentemente, el pago acordado con la Fiscalía Nacional Económica, sino su tratamiento como gasto por el contribuyente. Por tales motivos, entonces, el disidente estima del caso acceder al recurso de casación en el fondo y dejar sin efecto la Liquidación N° 37, de 30 de agosto de 2013, que cobra impuesto único como consecuencia del rechazo del gasto consistente en el pago del Acuerdo Conciliatorio alcanzado por la contribuyente con la Fiscalía Nacional Económica.”*

Como se puede apreciar, el Sr. Correa manifestó de una manera, a nuestro parecer, contundente, sus argumentos respecto a la incorrecta aplicación en este caso, de la normativa establecida en el Artículo 21. Esto principalmente se debe a que expresa que al no haber elusión de los Impuestos Global Complementario o Adicional, no se debería aplicar el mecanismo del Artículo 21, a que la norma es

imprecisa en el alcance de lo que comprende, a que el monto pagado a beneficio fiscal no constituye un retiro y, que dicha deducción no ha significado elusión alguna de los impuestos finales.

Estos argumentos son coincidentes con nuestras apreciaciones y con lo ya manifestado por nosotros, sobre todo al señalar el Sr. Correa que *“la conclusión contraria importa transformar a la norma antielusión del citado Artículo en una norma sancionatoria.”*

En lo que respecta a la jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos, respecto del espíritu y fundamento del Artículo 21, resulta relevante analizar lo expuesto en respuesta de fecha 25 de julio de 1997. El contribuyente efectúa una consulta respecto de la situación tributaria de las primas de seguir de vida dotales contratados por una empresa en su favor y tomados a nombre de sus trabajadores.¹⁰

En la respuesta el señor Director se refiere al objetivo de la norma al señalar, “que el Artículo 21 se estableció con el claro propósito de gravar aquellas utilidades que los propietarios, socios o accionistas estaban retirando de la empresa bajo la simulación de un gasto o desembolso en su beneficio particular o que no decían relación con el giro del negocio o que eran imputables a utilidades con ningún impuesto”.

¹⁰ Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°1686 de 25 de julio de 1997. www.sii.cl

Claramente se observa que el propio Director del Servicio de Impuestos Internos reconoce el carácter sancionador de la norma, al señalar que busca sancionar al contribuyente que simuladamente pretende evadir el pago de impuesto que corresponde al retiro de utilidades.

Por otra parte, si bien es cierto que la autoridad administrativa ha mantenido prácticamente inalterada su posición de aplicar el impuesto único del Artículo 21 a todos aquellos gastos que no son considerados como necesarios para producir la renta, se ha pronunciado de manera distinta en algunos casos particulares, en los cuales pese a considerar que el gasto no es necesario para producir la renta, por no cumplir con los requisitos respectivos, ha considerado que no procede la aplicación del impuesto único.

El Servicio de Impuestos Internos, con fecha 3 de septiembre de 2009, da respuesta a un contribuyente que había efectuado diversas consultas, dentro de las cuales consulta si procede la aplicación de la tributación especial que dispone del Artículo 21 respecto de los efectos de la condonación de una deuda y del castigo de un crédito.¹¹

La autoridad administrativa responde, “3.- Por otra parte, cabe señalar que este Servicio ha señalado anteriormente que cuando un crédito incobrable ha sido rebajado como un gasto tributario sin cumplir con los requisitos para ello, el único efecto impositivo que origina tal partida, es que ésta adopta la calidad de un gasto rechazado y por lo tanto, debe agregarse a la Renta Líquida Imponible del Impuesto

¹¹ Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 2750 de 3 de septiembre de 2009. www.sii.cl

de Primera Categoría para la aplicación y cálculo de dicho tributo, siempre que haya disminuido la Renta Líquida declarada, sin que sea aplicable en la especie, la tributación especial que dispone el Artículo 21 de la misma ley, por no tratarse de una partida que constituya un retiro de una especie o de una cantidad representativa de un desembolso de dinero.”

Continúa su argumentación el Servicio de Impuestos Internos remitiéndose a lo dispuesto en la Circular N°45 de 1984, en dicha Circular se señaló que las partidas que por expresa disposición del Artículo 21, deben considerarse retiradas de las empresas individuales y de las sociedades de personas, o bien, según sea el caso, gravarse con el Impuesto Único, del Inciso Tercero, del mismo Artículo, son las señaladas en el N° 1, del Artículo 33, de la referida ley, y que cumplan las siguientes condiciones:

- a) Que correspondan a retiros de especies, o,
- b) Que correspondan a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo.

Finalmente indica que “las cantidades que se encuentran por tanto en esta situación, dado el alcance y sentido del Artículo 21, indica la referida Circular, son aquellas que representan o constituyen gastos, pero que la ley no acepta su deducción como tales, cuando hayan disminuido la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría y correspondan a las partidas indicadas en las letras b), e), f) y g) del Artículo 33 de la Ley.” Es decir, se reconoce por una parte que no todo gasto rechazado se encuentra afecto al impuesto único, aun cuando no se trate de los

casos que expresamente se exceptúan en el inciso segundo del Artículo 21, sino que se debe atender a otras consideraciones, como por ejemplo lo dispuesto en la Circular, esto es que se trate de retiros de especies o de cantidad representativas de desembolsos que hayan disminuido la renta líquida del contribuyente.

CAPÍTULO 3

3.1 ¿Debe aplicarse el impuesto único del Artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta a todos los gastos que no son considerados como necesarios para producir la renta?

Si intentáramos responder a esta interrogante de manera universal, a priori podríamos decir que si, se debe aplicar este impuesto único a todos los gastos que no sean considerados como necesarios para producir la renta, según lo establece la ley¹². Sin embargo, debemos analizar de manera profunda el establecimiento del citado Artículo 21 para poder dar una respuesta completa.

Lo primero que deberíamos preguntarnos es ¿Qué acto quiere sancionar la administración tributaria con este impuesto único? La concepción de este impuesto tiene base en castigar el aumento patrimonial de los socios o dueños de empresa, sin que dicho aumento haya pagado los impuestos que le corresponden. Para cumplir este propósito, los contribuyentes se valen de numerosas artimañas a fin de disfrazar retiros de utilidades, como otro tipo de transacción que no esté afecta a impuestos.

El Artículo 21 describe variadas situaciones que deberán quedar afectas al impuesto único, sin embargo, el Servicio de Impuestos Internos, mediante jurisprudencia administrativa, ha incluido por analogía otras situaciones que no se encuentran descritas de forma explícita en la Ley. Un claro ejemplo es el caso de

¹² Ver Artículo 31° Ley sobre Impuesto a la Renta, al señalar “la renta líquida de las personas referidas en el Artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla”.

una condonación de una deuda que una empresa X hace en favor de una empresa Y, y sobre la cual el Servicio de impuestos internos señala *“De acuerdo a lo indicado, la partida correspondiente a la pérdida, representada por la disminución de patrimonio tributario que significa la renuncia voluntaria y gratuita que hace el acreedor de su crédito a favor del deudor a través de la condonación, constituye para todos los efectos una cantidad representativa de desembolsos de dinero, que no debe imputarse al valor o costo de los bienes del activo de la empresa, por lo que dicha partida se encuentra gravada con la tributación dispuesta por el Artículo 21 de la LIR”*.¹³

Como podemos apreciar en este ejemplo, el ente fiscalizador consideró como afecto al impuesto único del Artículo 21 un acto que no se encuentra descrito en el texto de la norma legal. Frente a esta situación, nos resulta correcto preguntarnos ¿se generó en este caso un incremento patrimonial de la empresa o incluso de él o los socios de la misma? La respuesta es clara, no. Por el contrario, para la empresa acreedora esta condonación de la deuda significó un detrimento de su patrimonio, el cual en ningún caso está favoreciendo a la empresa, sin embargo, el Servicio no solo no permite rebajar este valor desde la determinación de la renta líquida imponible de la empresa, sino que inclusive lo considera como una partida afecta a la tributación del Artículo 21 de la Ley de impuesto a la renta.

Otro ejemplo lo tenemos en el caso de un contribuyente que, producto de una sentencia judicial, se vio en la situación de tener que restituir a sus clientes montos

¹³ Oficio N°2750 de 03-09-2009.

que habían sido aumentados unilateralmente en el cobro de mantención de tarjetas de crédito, sumando además intereses y multas a beneficio fiscal. Específicamente en el caso de los intereses, el servicio manifestó su postura al declarar *“respecto a la segunda prestación, el interés, ciertamente que tiene una finalidad indemnizatoria, pues busca otorgarle a los consumidores una probable ganancia que habrían obtenido si las cantidades cobradas en exceso hubieran sido invertidas en el mercado financiero. En consecuencia, su pago constituye un desembolso afecto a la tributación contenida en el Artículo 21 de la LIR(sic), pues tiene como objeto resarcir un daño.”*¹⁴

No se encuentra dentro del texto legal vigente a la fecha, ni en sus versiones previas, ninguna mención a que el resarcimiento de un daño se considerará como un monto afecto a la tributación del Artículo 21. Sin embargo, podríamos considerar que al señalar que estarán afectas a un impuesto único de 40% *“las partidas del número 1 del Artículo 33, que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo”*¹⁵, se está incluyendo todo tipo de gastos que no cumplan con estos requisitos. El problema con esta postura es que deja en manos del ente fiscalizador su interpretación, la cual podría llegar a velar de manera principal por el interés fiscal, y no tanto por los derechos de los contribuyentes. Este debido nuevamente a que no estamos, bajo ninguna circunstancia, frente a un aumento patrimonial de la empresa en cuestión.

¹⁴ Oficio N°163, de 27-12-2016

¹⁵ Literal i) del inciso primero del Artículo 21, Ley sobre Impuesto a la Renta. Texto vigente según Ley N° 20.899.

El hecho de que se esté aplicando por extensión la tributación establecida en el Artículo 21 a casos no descritos en él, genera una contradicción respecto del establecimiento del mismo y la percepción por parte del Servicio de Impuestos Internos de su aplicación, debido a que el mismo Servicio estableció mediante el oficio 1686 que *“ahora bien, también es conveniente señalar , y en contraposición de lo que expresa el recurrente en su escrito, que el Artículo 21 se estableció con el claro propósito de gravar aquellas utilidades que los propietarios, socios o accionistas estaban retirando de la empresa bajo la simulación de un gasto o desembolso en su beneficio particular o que no decían relación con el giro del negocio o que eran imputables a utilidades sujetas a una tributación diferente o simplemente no se afectaban con ningún impuesto, como son aquellos desembolsos rebajables de las rentas exentas de impuestos o de ingresos no constitutivos de renta, en el caso de los señalados por la letra e) del N° 1 del Artículo 33 de la Ley de la renta.*

Este criterio el Servicio lo estableció claramente en la circular N° 45 de 1984, al señalar en uno de sus párrafos que la tributación del Artículo 21, se establece con el fin de evitar la acumulación indefinida de utilidades que por su naturaleza nunca llegarán a ser retiradas o distribuidas efectivamente de la empresa, y utilizando para su financiamiento utilidades tributables disponibles, lo que origina una postergación innecesaria o no deseada por el legislador de la afectación de las utilidades

*generadas por las empresas con los impuestos Global Complementario o Adicional.*¹⁶

Así, vemos como la postura del Servicio de Impuestos Internos ha mutado, pasando de una interpretación que indicaba que se debía sancionar el retiro encubierto de utilidades, a una aplicación arbitraria pro fisco que busca más que nada recaudar una mayor cantidad de impuestos. Si consideramos los dos ejemplos previamente citados, no encontraremos indicios de que estos desembolsos afectados con la tributación del impuesto del Artículo 21 hayan representado un retiro encubierto de utilidades, ya que ambos casos representan desembolsos que si bien, podrían considerarse como no necesarios para generar la renta, estos no han ido en beneficio ni de la empresa ni de sus socios o accionistas.

En presencia de estos antecedentes consideramos necesario aclarar que bajo ninguna circunstancia se pretende justificar un uso indiscriminado de ciertos gastos que no cumplan con los requisitos para ser calificados como gastos necesarios para generar la renta. Estos efectivamente no deben ser considerados como tales, y no debieran rebajar la base imponible del impuesto correspondiente, sin embargo, consideramos que tampoco debiesen considerarse como base imponible para el impuesto único del Artículo 21 ya que no cumplen con la interpretación primitiva que el mismo Servicio de impuestos internos le había dado al establecimiento de este impuesto único.

¹⁶ N°3 del oficio 1686 de 25-07-1997.

Un último caso de extensión de la aplicación del Artículo 21 lo encontramos en la nueva normativa incorporada por la Ley N°20.780, específicamente en lo referido al Artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta¹⁷. En este caso, el legislador utiliza el Artículo 21 como una norma objetiva o de comportamiento, al disponer su aplicación para los casos de empresas que se encuentren sujetos al régimen tributario establecido en la Letra A) del Artículo 14, indicando que en caso de que estas empresas incumplan el requisito de estar conformadas exclusivamente por personas naturales con domicilio o residencia en el país y/o por contribuyentes sin domicilio o residencia en Chile, estas empresas deberán quedar sujetas a lo establecido en la letra B) de dicho Artículo a contar del día 1 de enero del año comercial siguiente. La aplicación del impuesto único del Artículo 21 viene dada para los socios que hayan cambiado su naturaleza jurídica, afectándolos con el impuesto establecido en el inciso primero de dicho Artículo, por todos los retiros o dividendos afectos al Impuesto Global Complementario o Adicional que perciban durante ese año comercial o sobre las rentas que se les deban atribuir al término del mismo.

Sobre este tema, el Servicio de Impuestos Internos hace una breve aclaración¹⁸, e indica que estos retiros o distribuciones afectos al inciso primero del Artículo 21, se deberán considerar como un ingreso no constitutivo de renta para quien lo recibe, quedando disponible para su posterior retiro, remesa o distribución. Además, informa que las rentas que les sean atribuidas no deberán volver a

¹⁷ Letra c) del N°1 de la letra D) del Artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

¹⁸ Letra b) del punto 1.3) de D.2) de la circular N°49 de 14-07-2016. Puntualmente pags. 104-105

atribuírseles considerando que ya han cumplido con su tributación final con el impuesto del inciso primero del Artículo 21. También se indica en la referida circular que, en ambos casos, si procederá el crédito por impuesto de primera categoría establecido en los Artículos 56 N°3 y 63 de la Ley de Impuesto a la Renta.

En este caso, estamos frente a una utilización por extensión del impuesto único establecido en el Artículo 21, en el caso de incumplir los requisitos establecidos en la Ley sobre Impuesto a la Renta para poder acogerse a un régimen tributario, lo que, a nuestro parecer resulta absolutamente incorrecto, toda vez que mediante la aplicación de esta norma se busca hacer tributar obligatoriamente al contribuyente, con la tasa más alta, única y exclusivamente por haber cambiado de régimen de tributación.

Entendemos que nunca ha sido el objetivo final perseguido por el legislador con el establecimiento de esta norma de sanción del Artículo 21 castigar al contribuyente por el hecho de incumplir ciertos requisitos establecidos para una situación en particular. Considerando lo que ya hemos señalado, y el mismo Servicio de Impuestos Internos ha manifestado, el objetivo principal era el de evitar la acumulación indefinida de utilidades que por su naturaleza nunca llegaran a ser retiradas o, gravar aquellas utilidades que estén siendo retiradas de la empresa bajo la simulación de un gasto.

3.2 Análisis de la aplicación práctica del Artículo 21 posterior a la reforma tributaria de las leyes N° 20.780 y N° 20.899

Conforme a las últimas modificaciones realizadas al DL N° 824¹⁹ debemos tener presente que se han realizado cambios profundos e importantes respecto a la manera en que se debe llevar registro y control de las rentas o cantidades generadas u obtenidas por la empresa²⁰. Estas modificaciones nos sitúan frente a un escenario de ambigüedad, ya que consideramos que el Servicio de Impuestos Internos no ha resultado lo suficientemente claro en sus interpretaciones del nuevo texto legal.

El tratamiento de las partidas incluidas en el literal i) del inciso primero y las partidas incluidas en el literal i) del inciso tercero del Artículo 21 se deben considerar ahora como una deducción en la determinación de la renta líquida imponible, según lo establece la nueva letra c) del N°2 del Artículo 33²¹. Esto producto de que estos gastos rechazados *“tiene una tributación especial contemplada en los incisos referidos. Por una parte, las cantidades señaladas en el inciso 1°, se gravan en la propia empresa con un impuesto único de 40%, y en el caso de las partidas gravadas conforme al inciso 3°, estas se afectan con el IGC o IA, según corresponda, más una tasa adicional de 10%, siendo para cada uno de estos casos,*

¹⁹ Según Leyes N° 20.780 de 2014 y N° 20.899 de 2016

²⁰ Según lo dispuesto en el N°4 de la letra A) y, el N°2 de la letra B) del Artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según corresponda.

²¹ La letra a) del N°16, del Artículo 1° de la Ley N° 20.899 agrega una nueva letra c), al N°2 del Artículo 33 de la Ley sobre Impuesto a la renta, norma que trata sobre las deducciones que deben efectuarse a la renta líquida imponible afecta a Impuesto de primera categoría.

*la única tributación que afecta a las sumas gravadas, lo que se logra por la vía de su deducción en la determinación de la RLI.*²²

Ahora bien, tenemos en este caso las instrucciones impartidas por el Servicio de Impuestos Internos, referente al tratamiento que se debe dar a estas partidas para la determinación de la renta líquida imponible de la empresa, con lo que podemos considerar que dichos montos no se verán reflejados en los nuevos registros establecidos en el Artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta²³.

Lo que se debe tener claro en estos casos, es que no todas las partidas del N°1 del Artículo 33 serán gravadas cuando los beneficiarios sean propietarios, accionistas, socios o comuneros, debido a que las partidas de la letra c) se gravarán como un retiro efectivo según las normas del Artículo 14, en el caso de las partidas señaladas en la letra d), al ser imputables al valor o costo de los bienes del activo, quedarían expresamente liberadas de esta tributación y, en el caso de las partidas señaladas en la letra e), es la Circular N° 68 de 2010 la que deja exento del tributo establecido en el Artículo 21 al señalar *“por consiguiente, dichos desembolsos no pueden afectarse con la tributación que establece el Artículo 21 ya citado. Cuando hayan sido imputados a ingresos o resultados distintos a los que corresponda de acuerdo a su naturaleza, deben ser debidamente reclasificados, para efectos tributarios, de acuerdo a lo expuesto en esta circular”*.²⁴

²² Esto según instrucciones impartidas en Circular N° 49 de 14 de julio de 2016.

²³ N°4 de la letra A) del Artículo 14 para el sistema atribuido y N°2 de la letra B) del Artículo 14 para el sistema de imputación parcial de créditos.

²⁴ Letra d) del N°7 del título IV de la circular N°68 del 03-11-2010.

Considerando estas normas, solo nos quedan afectas al impuesto único y, cuando los beneficiarios sean propietarios, accionistas, socios o comuneros, las partidas señaladas en las letras b) y f) del N°1 del Artículo 33.

Los literales ii) y iii) del inciso primero del Artículo 21, no han sido abordados ni por la propia Ley, ni por las circulares respectivas, en cuanto al tratamiento o registro que estas partidas deberían tener dentro de los nuevos registros establecidos en la última reforma tributaria. Es factible pensar que, producto de que los montos que se generen de acuerdo a la aplicación de estos 2 literales, provienen de tasaciones y presunciones de renta, estos no deban ser registrados dentro de los nuevos registros, considerando además lo señalado por el Servicio de Impuestos Internos *“En consecuencia, la aplicación de la facultad de tasación referida no afectará la determinación de la base imponible de los demás impuestos a la renta, respecto de los contribuyentes afectados, puesto que el carácter de único de este impuesto es solo respecto de las diferencias de precios o valores que se determinen”*.²⁵ Sin embargo, como ya se comentó, no existe mención alguna al tratamiento de estas partidas.

Respecto al inciso segundo del Artículo 21, es la misma ley, dentro del párrafo segundo del N°4 de la letra A) del Artículo 14, quien indica de manera clara *“de este registro se rebajarán al término del ejercicio, en el orden cronológico en que se efectúen, pudiendo incluso producirse un saldo negativo, las cantidades señaladas en el inciso segundo del Artículo 21, reajustadas de acuerdo a la*

²⁵ Servicio de Impuestos Internos. Circular N°71 de 23 de julio de 2015, Letra a) del N°2 de la letra C) del N°1 del título II.

variación del índice de precios al consumidor entre el mes que precede a aquel en que se efectuó el retiro de especies o el desembolso respectivo y el mes anterior al término del ejercicio". Con esta aclaración, aquí no tenemos dudas de donde deben ser registrados estos gastos rechazados identificados previamente. Sin embargo, esta situación se da solo respecto al sistema de atribución de renta establecido en la letra A) del Artículo 14, ya que, dentro del sistema de integración parcial de créditos, identificado en la letra B) de dicho Artículo, no se menciona que tratamiento debería dársele a estas partidas. Por ende, podríamos asumir que el tratamiento de estas partidas debe ser el mismo, considerando que el hecho de elegir uno u otro régimen de tributación no cambia la naturaleza de las partidas contenidas en el inciso segundo del Artículo 21. El problema de esta suposición es que, en el régimen de integración parcial de créditos, no existe el mismo registro indicado para rebajar estos gastos que en el régimen de atribución de renta. En el régimen de la letra B) del Artículo 14, contamos con un registro de Rentas Afectas Impuestos (RAI)²⁶, dentro del que podríamos llegar a considerar que estos gastos ya están formando parte del capital propio tributario, hecho por el cual no se consideró necesario hacer mención al tratamiento de estas partidas tanto en la ley, como en las circulares emanadas de la administración tributaria.

Cuando estamos frente a préstamos otorgados por la empresa a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, El Servicio de Impuestos Internos se

²⁶ Determinado por la diferencia positiva que se genere entre el valor positivo del capital propio tributario y el saldo positivo de las cantidades mantenidas en el registro de rentas exentas o ingresos no renta, esto según letra a) del N°2 de la letra B) del Artículo 14

ha manifestado respecto a los requisitos que deben cumplir dichos valores²⁷, para que sean considerados como retiros encubiertos de utilidad afectas a los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda. La ley por otro lado y, de acuerdo a la última modificación realizada, ha expresado respecto a estos retiros recalificados como prestamos *“las sumas que establece este numeral se deducirán en la empresa, comunidad o sociedad acreedora, de las cantidades a que se refiere el número 4.-, de la letra A), del Artículo 14 y el número 2 de la letra B), de dicho Artículo, en la misma forma que los retiros y remesas o distribuciones”*²⁸. Sin embargo, no fue suficientemente claro el legislador al redactar esta norma, motivo por el cual el Servicio de Impuestos Internos tuvo que emitir sendas circulares que vinieran a dar claridad sobre este particular. Sumado a esto se debe considerar, y en base al texto legal vigente previo a la última modificación, que el mismo Servicio había emitido una circular, en la que manifestaba su postura frente a estas partidas. El principal cambio respecto a esto es sobre el uso del crédito otorgado contra el Impuesto Global Complementario o Adicional establecidos en los Artículos 56 N°3 y 63 inciso 1° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, donde el Servicio de Impuestos Internos había manifestado que *“respecto de las demás partidas o cantidades afectas al IGC o IA, más su tasa adicional, también resulta del todo improcedente el crédito en comento, por cuanto dichas sumas no se afectaban con el IDPC, así como tampoco se rebajan o deducen en la empresa o sociedad respectiva, de las cantidades que conforme a lo dispuesto en el Artículo 14 A) de la Ley sobre*

²⁷ Ver Circular N° 71 de 2015 y N° Circular 39 de 2016, la cual contiene las modificaciones de la Ley N° 20.899. www.sii.cl

²⁸ Párrafo segundo del literal ii) del inciso tercero del Artículo 21 del DL N° 824, según modificación efectuada por la Ley N° 20.899.

Impuesto a la Renta se encuentren pendientes de tributación en su registro FUT. De esta manera, los préstamos que sean recalificados como retiros encubiertos de utilidades afectas a impuestos, el beneficio por el uso o goce de los bienes del activo de la empresa y la ejecución de bienes de la empresa en garantía de obligaciones de los propietarios, socios o accionistas de la misma, se gravan con el IGC o IA, más su tasa adicional, sin derecho a deducir el crédito por IDPC.²⁹

Esto cambió totalmente después de las últimas modificaciones, considerando también que ahora si se deben deducir en la empresa estos montos. La postura actual del Servicio de Impuestos Internos es que si se debe imputar en contra de los impuestos Global Complementario o Adicional los créditos establecidos en los Artículos 56 N°3 y 63 de la Ley sobre Impuesto a la Renta al señalar *“cuando resulte aplicable la tributación con el IGC o IA, más la tasa adicional del 10%, sobre el prestamos recalificado como retiro, remesa o distribución de acuerdo a lo señalado anteriormente, el propietario, comunero, socio o accionista respectivo, podrá imputar en contra de los impuestos antes mencionados, en conformidad con lo establecido en los Artículos 56 N°3 y 63 de la LIR, el crédito por IDPC que se determine de acuerdo a lo indicado en el N°5, de la letra A) o en el N°3, de la letra B), ambos del Artículo 14 de la LIR, resultando aplicable la restitución del 35% del crédito por IDPC a que se refieren las normas señaladas, cuando se trate de este tipo de crédito. Ahora bien, cuando se impute el crédito por IDPC, se agregará como*

²⁹ Servicio de Impuestos Internos. Circular N°45 de 23 de septiembre 2013.

incremento un monto equivalente a este, para determinar la base imponible del IGC o IA, y de la tasa adicional del 10%”³⁰

Complementando esta norma, se emitió, un año después y considerando la modificación de la Ley N° 20.899, una nueva interpretación complementaria a este respecto, la que informa *“en otras palabras, respecto de los préstamos recalificados fundadamente por el Servicio como un retiro, remesa o distribución, para definir si procede o no su tributación con los impuestos establecidos en el inciso 3°, del Artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, deberá a continuación de su recalificación, determinarse el tratamiento tributario que tengan las cantidades a las cuales finalmente resultan imputados de acuerdo a lo señalado precedentemente. Así, en el evento que puedan ser imputadas a rentas o cantidades que conforme con las disposiciones del Artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta se gravan con IGC o IA, corresponderá afectar el préstamo recalificado con la tributación dispuesta en el inciso 3°, del señalado Artículo 21. Por el contrario, si conforme con las disposiciones del Artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, no puedan ser imputados a rentas afectas con IGC o IA, los señalados préstamos recalificados no se afectan con la tributación establecida en el inciso 3° del señalado Artículo 21, lo que no obsta a que, dada su recalificación como retiro, remesa o distribución, deban deducirse del registro que corresponda, conforme con las disposiciones del Artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta”³¹.*

³⁰Servicio de Impuestos Internos. Circular N°71 de 23 de julio de 2015.

³¹ Servicio de Impuestos Internos. Circular N°39 de 08 de julio de 2016.

Con esta última aclaración, queda de manifiesto que la intención del ente fiscalizador es afectar estos retiros encubiertos de utilidades con el impuesto único establecido en el Artículo 21, en la medida que la empresa desde donde se efectúan cuenta con utilidades pendientes de tributación a distribuir. Sin embargo, lo complejo de esta interpretación es que no se indica un registro en particular desde donde se deban rebajar estas partidas, en la medida de que sea posible y, considerando que los principales registros de ambos regímenes, tanto el registro de rentas atribuidas propias (RAP) como el registro de rentas afectas a impuestos (RAI), tienen procedimientos de confección totalmente distintos, por lo que podríamos llegar a encontrar el caso en que frente a un mismo escenario, la tributación de un préstamo calificado como retiro sea distinta dependiendo del régimen tributario elegido por la empresa que otorga el préstamo, lo cual claramente atentaría contra la equidad.

Siguiendo con el análisis, nos encontramos que respecto al literal iii) del Artículo 21, el cual regula el beneficio que represente el uso o goce de los bienes del activo de la empresa que no sea necesario para producir la renta, por parte de los propietarios, comuneros, socios o accionistas y, bajo cualquier título o incluso sin título alguno. Este punto no ha sufrido mayor modificación respecto a las normas anteriores respecto a los bienes sobre los que se debe aplicar y las circunstancias a considerar. En este punto tenemos una presunción de derecho diferenciada respecto al tipo de bien en cuestión, donde se establece que los bienes muebles en general se afectaran considerando como beneficio un 10% del valor tributario del bien, en el caso de automóviles, station wagons o vehículos similares un 20% sobre su valor tributario y, tratándose de bienes raíces, el valor del beneficio será de un

11% de su avalúo fiscal. En todos estos casos se debe considerar también el valor de la depreciación anual para cada uno de estos bienes, considerando que en el caso de que esta resulte ser mayor que los valores presuntos, se deberá considerar esta depreciación como valor del beneficio afecto a impuestos.

Frente a la aplicación de los nuevos registros, la norma ha sido clara en señalar que *“las sumas que establece este numeral no se deducirán en la empresa, comunidad o sociedad respectiva, de las cantidades a que se refiere el numero 4.- de la letra A) del Artículo 14, y el numero 2.- de la letra B) del mismo Artículo.”*³².

Debemos entender que en estos casos no existe mecanismo para rebajar desde la base imponible de la empresa el monto de estos beneficios, considerando además que así lo señala el Servicio de Impuestos Internos al indicar *“De esta manera, el monto del beneficio determinado no se deducirá de las rentas o cantidades acumuladas en la empresa, y por tanto, no se rebajará de ninguno de los registros indicados en el N°4, de la letra A), o en el N°2³³ de la letra B), ambas del Artículo 14 de la LIR, así como tampoco del saldo FUT o FUNT si mantuviere un saldo de dichas cantidades.”*³⁴

También se indica que este beneficio, a pesar de que deberán formar parte de la base imponible del impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda, no tendrá derecho al crédito por impuesto de primera categoría

³² Párrafo 5 del literal iii) del inciso tercero del Artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según última modificación por Ley N° 20.899.

³³ EL texto original de la Circular N°71 de 23-07-2015 hace mención a los N°s 2 y 3 de la letra B), sin embargo, la circular N°39 de 08-07-2016 corrigió esto teniendo en consideración el cambio introducido por la Ley N° 20.899, que eliminó la referencia al N°3 de la letra B), del Artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

³⁴ Circular N°71 de 23-07-2015.

establecido en los Artículos 56 N°3 y 63 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Esto se entiende al considerar que no se deberán imputar a los registros establecidos por el Artículo 14° para registrar las utilidades que aún no han tributado con los impuestos finales.

El último literal del inciso tercero del Artículo 21, dice relación con la ejecución que podrían sufrir bienes de la empresa que hayan sido entregados como garantía de obligaciones directas o indirectas del propietario, comunero, socio o accionista. En este caso la propia ley es la que señala *“las sumas que establece este numeral, hasta el valor tributario del activo que resulta ejecutado, se deducirán en la empresa, comunidad o sociedad respectiva, de las cantidades a que se refieren el número 4.- de la letra A) del Artículo 14, y el número 2.- de la letra B) de dicho Artículo.”*³⁵

Con esta indicación, la ley busca aplicar la tributación a estas cantidades de manera similar a lo que hace con los préstamos calificados como retiros encubiertos de utilidad, ya que les da el mismo tratamiento que a los retiros, remesas o distribuciones de utilidades pendientes de tributación. Sin embargo, consideramos que la ley no resulta lo suficientemente clara a este respecto, ya que no señala de forma explícita de cuál de los registros se deberá rebajar. Debemos asumir que seguirán el mismo orden de imputación que los retiros y que, además estos generarán crédito por el impuesto de primera categoría. Este supuesto se debe a que, a pesar de que las instrucciones que regían previo a la última modificación a la ley señalaban *“el valor de la garantía ejecutada, no podrá ser deducido por la*

³⁵ Párrafo 2 del literal iv) del inciso tercero del Artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según última modificación por Ley N° 20.899

empresa o sociedad dueña de dichos bienes, de las utilidades pendientes de tributación afectas a los IGC o IA existentes en su registro FUT. Por tanto, dichas cantidades tampoco tendrán derecho al crédito por³⁶ IDPC que establecen los Artículos 56 N°3 y 63 de la Ley sobre Impuesto a la Renta”, la norma legal vigente en la actualidad si indica que se deberá rebajar hasta su valor tributario, de los registros establecidos para cada régimen del Artículo 14 de la misma forma que los retiros. Sumado a esto está la instrucción que señala “...y por tanto, le son aplicables las mismas instrucciones dispuestas para los préstamos recalificados como retiros, remesas o distribuciones...”³⁷, tema que fue tratado de manera previa en este estudio. Sin embargo, debemos asumir que se le aplicarán todas las instrucciones referidas a los préstamos, lo cual incluye el hecho de que su tributación estará supeditada a la existencia o no de utilidades pendientes de tributación en la empresa, además de las diferencias que podríamos encontrar dependiendo del régimen tributario elegido por el contribuyente.

³⁶ Circular N°45 de 23-09-2013 que instruía sobre la tributación establecida en el Artículo 21 de la ley sobre impuesto a la renta, y que sigue vigente solo en las partes que no resultaron modificadas por la Ley N° 20.780 y 20.899 según las instrucciones entregadas por el mismo Servicio de Impuestos Internos.

³⁷ Circular N°71 de 23-07-2015

CONCLUSIONES

Entendemos que, de la revisión de la norma misma, del análisis riguroso del espíritu de la ley que establece esta norma y sus modificaciones posteriores, del estudio de la doctrina, de la jurisprudencia judicial y administrativa, no existe duda alguna de que el origen del establecimiento de la norma dice relación con establecer una norma que sancione severamente el retiro encubierto o simulado de utilidades de la sociedad, por el cual se evite el pago de los impuestos correspondientes.

Lo anterior resulta fundamental, sobre todo al momento de tomar decisiones de inversión o de pago en una empresa, ello por cuanto no todo gasto rechazado debe encontrarse afecto al impuesto sanción, actualmente con tasa de 40%, sino que debe necesariamente analizarse caso a caso, teniendo en cuenta nociones fundamentales como por ejemplo que se trate de un retiro de especies o del desembolso de cantidades representativas de un retiro, y que más importante aún signifiquen un incremento de patrimonio ya sea para la sociedad o para los socios, ya que justamente esta es la conducta que el legislador ha pretendido sancionar al establecer esta norma.

Al analizar de manera detallada el Artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, nos podemos dar cuenta de que a pesar que el legislador ha intentado generar un mecanismo con el cual eliminar una vía de elusión, dicho mecanismo no ha sido aplicado de una manera objetiva, considerando que nos encontramos frente a casos en los cuales, a pesar de que no hemos generado un incremento patrimonial

para los dueños de la empresa, si se les está aplicando la tributación del impuesto único de este Artículo.

Como hemos mencionado, esta incorrecta interpretación de la autoridad administrativa vulneran en contra de los principios fundamentales del derecho tributario, y por sobre atentan contra la libertad que deberían tener las empresas para generar actos que, a pesar de que directamente no inciden en la generación de la renta, sí que lo hacen de manera indirecta, muchas veces influyendo en el clima laboral o bien, en la relación con sus clientes. Además, consideramos que el legislador no ha resultado lo suficientemente claro en establecer los mecanismos prácticos de aplicación de la tributación de este Artículo, sobre todo considerando que la Ley N° 20.899 buscaba simplificar la reforma tributaria. Todo esto se debe considerar desde la perspectiva que nuestro sistema impositivo se basa en la autodeterminación de los impuestos, con lo que la responsabilidad final queda radicada en cada contribuyente.

FUENTES BIBLIOGRÁFICAS

Doctrina

CALDERON TORRES, P. “Artículo 21 de la LIR”. Repositorio Académico Universidad de Chile. 2014.

ENDRESS GOMEZ SERGIO. “Tributación del propietario de empresas”, 2005. Editorial Jurídica de Chile.

EVANS DE LA CUADRA, E. Los Tributos ante la Constitución, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1997.

KELSEN, HANS. “Teoría pura del Derecho”. Editorial Porrúa, México. 15° Edición. 2007.

ORTIZ FUENTEALBA, LUIS. “Mecanismo de determinación renta líquida imponible de primera categoría que las empresas deben aplicar cuando se encuentran obligadas a tributar en base a renta efectiva contabilidad completa, de acuerdo a la ley sobre impuesto a la renta”. Centro de Estudios Tributarios. Universidad de Chile.

SOTOMAYOR KLAPP, ROBERTO, “Concepto General del Gasto Necesario ante la Jurisprudencia Tributaria, Visión Crítica”, Editorial Metropolitana, Santiago, 2005

SALORT, VICENTE, “Manual operativo tributario” editorial Edimatri, volumen 126, año 2013

ZAVALA ORTIZ, JOSE LUIS. Manuel de Derecho Tributario. Editorial Lexis Nexis. 2003.

VALENZUELA BARAONA, J. "Elusión tributaria. Normas antielusivas y facultades fiscalizadoras otorgadas al Servicio de impuestos internos, en relación al Impuesto a la renta". Repositorio Académico Universidad de Chile. 2001.

Reporte Tributario N° 35, marzo 2013. Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile. www.cetuchile.cl

Ley

Decreto Ley N° 824. Aprueba texto que indica de la Ley sobre impuesto a la renta. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 27 de diciembre de 1974. Última versión 08 de febrero de 2016. Biblioteca del Congreso Nacional. www.bcn.cl

Boletín 9290-05 sobre "Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario" de la Cámara de Diputados. www.senado.cl

Historia de la Ley N° 20.630. Mensaje Presidencial. Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. www.bcn.cl

Historia de la Ley N° 20.727. Mensaje Presidencial. Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. www.bcn.cl

Historia de la Ley N° 19.155. Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. www.bcn.cl

Jurisprudencia Judicial

Sentencia del Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, de fecha 17.02.2015. RIT GR-15-00427-2013. Juez Titular Sr. Luis Alfonso Pérez Manríquez.

Jurisprudencia Administrativa. www.siii.cl

Oficio N°1686 de 25 de julio de 1997. Servicio de Impuestos Internos.

Oficio N° 2750 de 3 de septiembre de 2009. Servicio de Impuestos Internos.

Oficio N°163, del 27 de diciembre de 2016. Servicio de Impuestos Internos.

Actos y resoluciones administrativas. www.sii.cl

Circular N°49 del 14 de julio de 2016. Servicio de Impuestos Internos.

Circular N°68 del 03 de noviembre de 2010. Servicio de Impuestos Internos.

Circular N°71 del 23 de julio de 2015. Servicio de Impuestos Internos.

Circular N°45 de 23 de septiembre 2013. Servicio de Impuestos Internos.

Circular N°39 de 08 de julio de 2016. Servicio de Impuestos Internos.

Circular N°17 del 19 de marzo de 1993. Servicio de Impuestos Internos.

Circular N° 56 del 8 de noviembre de 2007. Servicio de Impuestos Internos.