



CRITERIO DE UNIVERSALIDAD COMO PRESUPUESTO DE GASTOS TRIBUTARIOS

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

**Alumno: Enzo Javier Molina Tobar
Profesor Guía: José Yáñez Henríquez**

Santiago, Marzo 2018

INDICE

Titulo	
Índice	2
Capítulo 1	
1. Introducción	3
1.1. Planteamiento del problema	3
1.2. Hipótesis del trabajo	5
1.3. Objetivos	5
1.4. Metodología	6
2. Marco Teórico	7
2.1. Norma aplicable	7
2.2. Interpretación del Servicio de Impuestos Internos	8
2.3. Interpretación Jurisprudencial	11
2.4. Interpretación Doctrinal	15
Capítulo 2	
1. Desarrollo del Tema	17
a. Conceptos.	17
A. Gasto	17
B. Gasto Necesario	17
C. Universalidad	19
Capítulo 3	
1. Conclusiones	23
Bibliografía	26

CAPITULO 1

1. Introducción

1.1. Planteamiento del Problema

El artículo 31° del Decreto Ley N° 824, del 27 de diciembre de 1974, que aprueba el texto de la Ley Sobre impuestos a la Renta, establece una serie de deducciones que se pueden realizar a la Renta Bruta con el fin de obtener la Renta Líquida Imponible, las que se denominan **Gastos Necesario**.

En el número 6 de dicho artículo establece lo siguiente:

“Sueldos, salarios y otras remuneraciones pagados o adeudados por la prestación de servicios personales, incluso las gratificaciones legales y contractuales, y, asimismo, toda cantidad por concepto de gastos de representación. Las participaciones y gratificaciones voluntarias que se otorguen a los trabajadores se aceptarán como gasto cuando se paguen o abonen en cuenta y siempre que ellas sean repartidas a cada trabajador en proporción a los sueldos y salarios pagados durante el ejercicio, así como en relación a la antigüedad, cargas de familia u otras normas de carácter general y uniforme aplicables a todos los trabajadores de la empresa.”

Como dicha norma ha establecido un parámetro general, la interpretación y aplicación de este gasto necesario ha traído una serie de discrepancias respecto a que puede ser considerado dentro como gasto.

El Servicio de Impuestos Internos, dentro de su facultad de interpretar administrativamente el alcance y sentido de la norma tributaria, ha interpretado que uno de los requisitos aplicables al caso es el concepto de **Universalidad**, que debe aplicarse a los gastos que se asignen a esta partida.

El problema se plantea por el contenido real de este concepto, si es apropiado aplicarlo, sus alcances y limitaciones.

Esto, porque dentro de la administración del recurso humano en una empresa, existe una serie de incentivos económicos que se entregan a los trabajadores y, que en algunos casos, suma en su totalidad una gran suma de dinero, que de no ser considerada como gasto necesario, implica una carga de impuesto excesiva para la empresa, desincentivando la entrega de estos beneficios, lo que complica los procesos de negociación contractual en materia laboral y con ello la absorción de mano de obra.

El primer problema que debe resolverse es el concepto en sí mismo de Universalidad. El término ha sido utilizado por el Servicio de Impuestos Internos, pero no es un vocablo que tenga una definición clara. Al no tener claridad de su contenido, su análisis es difuso y queda abierto a interpretaciones diversas, que dependerá de la conveniencia del interprete determinar su alcance.

Esto trae un segundo conflicto, que se refiere a su interpretación y aplicación. Al ser un requisito para calificar un gasto como necesario, hecho que evitaría la tributación excesiva en caso contrario, debemos saber y tener claridad de que gasto se puede considerar como "universal" y que califique como gasto necesario, evitando desigualdades y abusos.

El aporte de este trabajo

1.2. Hipótesis del trabajo

De acuerdo a lo expresado, debemos plantar las siguientes hipótesis:

a) El concepto de Universalidad se desprende de los términos utilizados en el artículo 31 N° 6 de la Ley de Impuesto a la Renta y es consecuente con los requisitos allí establecidos.

b) El concepto de Universalidad no ha sido definido por el legislador, ni por la autoridad tributaria, por lo que su conceptualización e interpretación es casuística y debe ser de tipo restrictiva.

c) La interpretación y aplicación del requisito de Universalidad, este o no definido en la legislación respectiva, es utilizada en forma errada, amplia y ajena a derecho.

d) La aplicación e interpretación del concepto de Universalidad, se ajusta a derecho y a los requerimientos legales en lo que respecta a los gastos necesarios.

1.3. Objetivos

El objetivo principal de este trabajo es determinar si el concepto de **Universalidad** se ajusta a la legalidad y si su aplicación es ajustada a derecho, de acuerdo a los principios de interpretación de las leyes y de las facultades interpretativas que posee el Servicio de Impuestos Internos.

Para lograr este objetivo se requiere determinar si el concepto de “Universalidad” se encuentre definido legal, administrativamente o doctrinalmente.

Una vez determinado esto, se debe determinar el alcance del término, conceptualizando sus elementos y requisitos.

Una vez que se tenga claro cuál es su real contenido, hay que establecer si tiene una interpretación restrictiva o amplia, inclusiva o excluyente, para establecer si se ha utilizado de manera ajustada a derecho.

Finalmente, con estos antecedentes, se deberá determinar si la jurisprudencia administrativa y judicial, han interpretado y aplicado en forma correcta este concepto de Universalidad.

1.4. Metodología

La metodología que se pretende desarrollar en esta Actividad Formativa Equivalente, implica seguir un análisis dogmático de la norma que se desprende del artículo 31, N° 6 del Decreto Ley N° 824, sobre Ley de Impuesto a la Renta, de la jurisprudencia administrativa y judicial existente, además de la doctrina respectiva.

2. Marco Teórico

El gran problema que se presenta al hablar del concepto de Universalidad, es que poco, o casi nada se ha escrito al respecto. El único organismo que plantea este concepto y lo ha desarrollado escuetamente, es el Servicio de Impuestos Internos, a través de circulares y oficios de respuestas a contribuyentes, pero que no desarrollan conceptos en forma íntegra.

Así, solo tenemos una visión parcial de dicho concepto, pero que para el órgano fiscalizador tiene un carácter general y de aplicación amplia frente al gasto realizado en las relaciones laborales.

2.1. Norma aplicable

El artículo 31 de la Ley de Impuestos a la Renta, señala en su N° 6, inciso primero lo siguiente:

Sueldos, salarios y otras remuneraciones pagados o adeudados por la prestación de servicios personales, incluso las gratificaciones legales y contractuales, y, asimismo, toda cantidad por concepto de gastos de representación. Las participaciones y gratificaciones voluntarias que se otorguen a los trabajadores se aceptarán como gasto cuando se paguen o abonen en cuenta y siempre que ellas sean repartidas a cada trabajador en proporción a los sueldos y salarios pagados durante el ejercicio, así como en relación a la antigüedad, cargas de familia u otras normas de carácter general y uniforme aplicables a todos los trabajadores de la empresa.”

Claramente, vemos que la norma en cuestión, en ningún momento utiliza el vocablo “universalidad”. Más bien tiende a describir una serie de requisitos y

circunstancias en las que un pago realizado por el empleador a los trabajadores puede ser considerado gasto necesario.

Por ello se hace necesario acudir a las distintas fuentes de interpretación y aplicación de la jurisprudencia administrativa y judicial al respecto.

2.2. Interpretación del Servicio de Impuestos Internos

El servicio de Impuestos Internos ha establecido una serie de interpretaciones respecto a los beneficios que se entregan a los trabajadores, respecto a lo establecido en el inciso primero del N° 6° del artículo 31 de la Ley de Impuestos a la Renta.

En el caso de los beneficios que se otorguen a los trabajadores, el SII señala que *"debe tenerse presente, en primer lugar que, como norma general, los beneficios y contraprestaciones en dinero que una empresa pague a sus trabajadores en virtud de un contrato colectivo de trabajo, deben considerarse como gastos necesarios para producir la renta de la respectiva empresa, por tener el carácter de obligatorios para ésta. En consecuencia, los desembolsos que se efectúen en cumplimiento del respectivo contrato de trabajo, no forman parte de la base imponible del impuesto de Primera Categoría.*

Por el contrario, aquellos beneficios y contraprestaciones pagadas a los trabajadores de una empresa, en forma voluntaria, tendrán la calidad de gasto necesario a que se ha hecho referencia, siempre y cuando lleven implícito el concepto de universalidad, pagándose a todos los trabajadores de la empresa bajo normas de carácter general y uniforme. Si tales beneficios no reúnen las condiciones indicadas constituyen un gasto rechazado para quien lo paga, sin perjuicio de los impuestos que procedan respecto del beneficiario de dichas

rentas. Las referidas sumas, en su carácter de gastos rechazados, deberán formar parte de la base imponible del impuesto de Primera Categoría de la respectiva empresa, y considerarse, además, para los efectos de lo dispuesto por el artículo 21 de la ley del ramo.”¹

En el documento referido, señala claramente que las contraprestaciones pagadas en forma voluntaria por la empresa serán consideradas gasto necesario *“...siempre y cuando lleven implícito el concepto de universalidad, pagándose a todos los trabajadores de la empresa bajo normas de carácter general y uniforme.”*

Entiende el Servicio de Impuestos Internos que la “universalidad” implica que el beneficio se pague a **todos los trabajadores** de la empresa.

Este concepto se repite en otros documentos emanados de dicho Organismo Fiscalizador, señalando que *“...aquellos beneficios pagados a los trabajadores de una empresa en forma voluntaria, tendrán la calidad de “gasto necesario”, siempre y cuando respeten el concepto de universalidad, entendiéndose que éste se cumple cuando los beneficios son pagados a todos los trabajadores de la empresa bajo normas de carácter general y uniforme. Si tales beneficios no reúnen las condiciones indicadas constituyen un gasto rechazado para quién los paga...”²*

En este sentido vuelve a reiterar que estas contraprestaciones voluntarias deben pagarse a todos los trabajadores de la empresa, convirtiéndola en universal.

¹ Oficio N° 167 de 13 de enero de 1992, del Servicio de Impuestos Internos.

² Ord. N° 5556, de fecha 10 de noviembre de 2003, del Servicio de Impuestos Internos, sobre Tratamiento Tributario de la entrega de canastas y regalos de navidad por las empresas en favor de sus empleados.

Pero, ¿a qué se refiere con prestaciones voluntarias? El mismo Servicio se encarga de señalar que las prestaciones voluntarias son aquellas que se pagan aparte de las establecidas en la ley, convenio colectivo, acuerdo o avenimiento con los trabajadores³. Todas estas prestaciones son consideradas obligatorias y el empleador se encuentra en el deber de pagarlas y se consideran gasto necesario para los fines de la determinación del Impuesto a la Renta.

No debemos dejar de considerar que el Servicio de Impuestos Internos, como organismo fiscalizador, tiene una visión pro fiscal en su labor, es decir, su objetivo es el estricto cumplimiento de la normativa tributaria y la protección del interés fiscal, por sobre cualquier política de desarrollo de personal o de relación laboral que puedan tener las empresas.

La correcta recaudación fiscal y el disminuir la evasión y elusión por parte de los contribuyentes, son dos de los objetivos primordiales del Servicio, lo que es consecuente con la jurisprudencia administrativa consultada.

³ Circular N° 88 de 25 de septiembre de 1979.

2.3. Interpretación Jurisprudencial

Para poder dar respuestas a las hipótesis planteadas, es necesario revisar el parecer y la interpretación que los tribunales superiores de justicia le otorgan al concepto de Universalidad, determinando el contenido y alcance del término.

Debemos aclarar que la materia, es decir, la reliquidación por gastos rechazados que considera como gasto no necesario la generación de la renta a las indemnizaciones y gratificaciones voluntarias pagadas por el empleador, puede ser reclamada por Procedimiento General de Reclamación ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros (en adelante se denominarán TTA). Los contribuyentes acuden a este órgano jurisdiccional como primera instancia.

Las sentencias de los TTA pueden ser objeto de recurso de apelación, que son resueltos en las respectivas Cortes de Apelaciones y las resoluciones de éstas últimas, son recurribles de casación, sea en la forma y en el fondo, que son conocidas y resueltas por la Excma. Corte Suprema.

En ese contexto, analizamos las resoluciones en distintas instancias, buscando hacer hincapié en aquellas que analizan la norma establecen elementos que nos permitan otorgar claridad al concepto de Universalidad y sus requisitos.

Al respecto, el TTA de Tarapacá ha señalado que:

“Entonces tratándose de gratificaciones voluntarias, la ley tributaria exige, para poder deducirlas de la base imponible como gasto:

Solo se admite la deducibilidad del gasto cuando se paguen o abonen en cuenta. Esto es cuando efectivamente hayan sido pagadas al trabajador o se haya efectuado la anotación contable que hace el contribuyente pagador de la renta en una cuenta de activo (caja o banco) contra una cuenta de resultados (remuneraciones).

Las gratificaciones voluntarias deben pagarse ajustadas a criterios de universalidad. Es decir exige la ley se respete la igualdad y la generalidad, de modo de evitar la mera arbitrariedad; esto es, deben establecerse en base a criterios generales y razonables como es el caso de la productividad o las cargas de familia.”

En consecuencia la expresión “cada” inexorablemente exige que la “participación y/o gratificación voluntaria” deba ser pagada a “todos” los empleados y obreros, como condición necesaria para ser considerada un gasto necesario para producir la renta; de no ser así ... constituye un “gasto rechazado”.⁴

Claramente, la sentencia no define el concepto de “Universalidad”, pero recoge la conceptualización que se contiene en el artículo 31 N° 6 de la Ley de Impuesto a la Renta. Analiza los conceptos utilizados en la norma, como los vocablos “todos” y “cada”, que según la sentencia, le otorga un carácter de general y total al número de trabajadores que deben beneficiarse con el pago de la gratificación o indemnización.

En este caso, podemos ver un avance en el análisis de la norma y del concepto, utilizando el elemento de interpretación gramatical de la norma, desmenuzando los términos de la misma, para determinar su real sentido y alcance.

La sentencia busca complementar la falta de concepto y de elementos claros de lo que adolece la ley y la jurisprudencia administrativa.

La Excma. Corte Suprema, por su parte, ha manifestado su interpretación en esta materia, de la siguiente forma:

⁴ Sentencia del Tribunal Tributario y Aduanero de Tarapacá, causa RIT GR-02-00089-2013, de fecha 10.07.2014

“...al artículo 31 N° 6 de la Ley de Impuesto a la Renta, que al referirse a participaciones o gratificaciones voluntarias establece ciertos requisitos para su deducción, a saber: (1) que se paguen o abonen en cuenta; (2) y siempre que sean repartidas a cada empleado y obrero; (3) en proporción a los sueldos y salarios pagados durante el ejercicio, así como en relación a la antigüedad, cargas de familia u otras normas de carácter general y uniforme aplicables a todos los empleados o a todos los obreros de la empresa.

Sin embargo, una detenida lectura del mentado artículo permite colegir que dicha frase impone un pago a todos los empleados. Primero, porque la misma regla al aludir a las normas de carácter general y uniforme exige que éstas sean aplicables a todos los trabajadores, por lo que mal puede entenderse que al referirse a la repartición aluda a una exigencia de generalidad sobre la que se pronuncia con posterioridad. Y en segundo término, porque al analizar el texto atendiendo a la causa que el legislador prevé para autorizar la deducción de un gasto al determinar la renta líquida, se arriba a la generalidad en el pago. En efecto, el artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta señala que la renta líquida se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados, pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente.”⁵

En este caso, la interpretación del Máximo Tribunal del país, utiliza el elemento lógico y sistemático, esto debido a que analiza la norma dentro de un contexto, de un sistema normativo, que tiene un sistema lógico de funcionamiento, complementando ideas de otros preceptos normativos, como son los conceptos generales de gasto y aludiendo a la intención u objetivo del legislador.

⁵ Sentencia de la Excm. Corte Suprema, fallando Recurso de casación en el Fondo, en causa Rol Corte Suprema N° 11.613-11, de fecha 23 de enero de 2013.

De esta forma, utilizando las herramientas que otorga la misma legislación, permite complementar los vacíos existentes y darle un contenido más completo a la noción de “Universalidad”.

En la misma sentencia, la Corte complementa:

“Analizada desde ese prisma la exigencia de que las gratificaciones voluntarias sean repartidas a cada empleado, ciertamente se llega a la conclusión que el pago debe efectuarse a la totalidad de los trabajadores, ya que conlleva un criterio de universalidad que es el que justifica su deducción como gasto. Un pago voluntario que no se hace a la totalidad de los trabajadores no puede ser estimado como un gasto necesario para producir la renta, porque el sólo hecho que sea discrecional implica que no existe obligación legal ni contractual de efectuarlo, por lo que no es una contraprestación al trabajo de los empleados. Así, si no existe obligación de efectuarlo, no se aproxima a la noción de ser necesario para producir la renta, distancia que se torna insoslayable si ni siquiera es un estipendio que se paga a todos los trabajadores, surgiendo de forma clara que se trata de un emolumento que no encuentra su causa directa en la retribución de los servicios prestados y, por ende, no procede su deducción de la renta bruta.”

2.4. Interpretación Doctrinal

Doctrinalmente, no existe mucho material que se refiera específicamente a esta materia, siendo en su mayoría comentarios de carácter general, que se limita a reproducir los oficios e interpretación del Servicio de Impuestos Internos, muchas veces aludiendo al vocablo “Universal”, sin cuestionar su procedencia, alcance y aplicación.

Así el profesor Pablo Calderón, en su publicación “Gasto Tributario”⁶, al realizar un cuadro pormenorizado de los requisitos que el inciso tercero del artículo 31° de la Ley de la Renta, al referirse al gasto del N° 6 que nos convoca, señala:

“Remuneraciones, gratificaciones, participaciones, indemnizaciones, sueldo empresarial, etc. (Art. 31 N° 6).

(Circular 05 del 11 de enero de 2012)

Si son obligatorias pagadas o adeudadas.

Si son voluntarias solo pagadas y lleven implícito el principio de la universalidad.

Requisitos: sueldo patronal (contabilizado oportunamente, cotizaciones previsionales obligatorias, retención Impuesto Único y trabajo efectivo y permanente en la empresa del beneficiario del sueldo).”

Más adelante en la misma publicación, el Profesor Calderón solo hace referencia a la provisión global para el pago de participaciones o gratificaciones, refiriéndose al caso de las voluntarias que son abonadas en cuentas a favor del respectivo beneficiario, no serán consideradas como gasto del período que se

⁶ Revista de Estudios Tributarios, N° 6, Año 2012, Editorial Centro de Estudios Tributarios, Págs. 183-210.

provisionan, sino que solamente se consideraran para estos efectos al momento de su pago.

En los demás textos doctrinales consultados al respecto, nada señalan ni se menciona respecto a esta partida de gasto, por lo que la doctrina sigue ciegamente lo establecido por el Servicio de Impuestos Internos en sus circulares y oficios.

Capítulo 2

1. Desarrollo del Tema

1.1. Conceptos.

a. Gasto

Nuevamente, no existe una definición clara y completa en nuestra legislación de lo que es un gasto. Doctrinalmente se ha definido como:

“Corresponden a disminuciones en los beneficios económicos producidos durante el período contable en forma de salidas/reducciones del valor de los activos o entradas /aumentos de los pasivos que supongan disminuciones en el patrimonio, diferentes a las distribuciones realizadas a los accionistas.”

b. Gasto Necesario

Aquellos desembolsos de carácter inevitable u obligatorio en relación con el giro del negocio, no considerando solamente la naturaleza del gasto, sino que, además, su monto, es decir, hasta qué cantidad el gasto es necesario para producir la renta. Asimismo, deben reunir la doble condición de ser comunes, habituales y regulares por una parte, y por la otra, inevitables, obligatorios, imprescindibles o indispensables para producir la renta.

De lo establecido en el artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, se han determinado una serie de requisitos, de carácter copulativo, para considerar un gasto como “necesario”, estos son:

“a) En materia de deducción de gastos, sean directos o indirectos, la Ley del Impuesto a la Renta exige, para su aceptación, que se reúnan copulativamente los siguientes requisitos:

1. Que se trate de gastos necesarios para producir la renta, entendiéndose por tales aquellos desembolsos de carácter inevitable u obligatorio en relación con el giro del negocio.

2. Que no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta.

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

4. Que se acrediten y justifiquen fehacientemente ante el Servicio de Impuestos Internos, quien puede impugnar los medios probatorios aportados por el contribuyente si por razones fundadas no se estimaren fehacientes.

b) Cumplidos estos requisitos, el gasto es deducible en el ejercicio comercial en que se ha generado, con cargo a los costos globales de dicho período, puesto que la Ley sobre Impuesto a la Renta no contiene disposición o mecanismo alguno que permita el prorrateo de los gastos, ni grava en forma diferenciada las rentas provenientes de exportaciones, de aquellas que se originan por ventas internas.”⁷

Estos conceptos y elementos de los gastos necesarios serán importantes en el análisis que se realizarán mas adelante.

⁷ Oficio N° 2973, de fecha 14 de agosto de 1985, del Servicio de Impuestos Internos.

c. Universalidad

La RAE la define como “calidad de universal”; y a su vez, define universal como “que comprende o es común a todos en su especie, sin excepción de ninguno”.

Ya, desde este concepto, encontramos que el vocablo “todos” es parte inherente a la definición, es inclusivo y general, de carácter amplio.

Jurídicamente, se puede definir como “el todo que es independiente de los bienes, derechos y obligaciones que lo componen”, es decir, es un todo con existencia independiente de su contenido. La separación de continente y contenido permite que la Universalidad pueda tener existencia independiente y más allá de la simple suma de cosas, lo que asegura su existencia, aun cuando el contenido se reduzca al mínimo, o se modifique de manera sustancial.

Este concepto jurídico mantiene la idea que el contenido de una universalidad no es siempre homogéneo y puede estar compuesto de elementos disímiles entre sí, que son reemplazables unos con otros, sin que se pierda la sustancia o deje de ser una universalidad. Un ejemplo clásico de universalidad es una biblioteca o un establecimiento de comercio.

En el caso en cuestión, al hablar de “universalidad” entre los trabajadores de una empresa, existen diferencias de rango, jerarquía, funciones, condiciones sociales, etc., sin que se pierda la calidad de “trabajador” de una misma empresa. Desde este punto de vista, pareciese que establecer diferencias para el pago de gratificaciones e indemnizaciones, en base a elementos de carácter objetivo, no sería contrario a la norma, aunque el beneficio no llegase a todos los trabajadores de la empresa.

Además, si tomamos en consideración que el mismo beneficio puede ser pactado en un contrato colectivo que solo es aplicable a los trabajadores afiliados a la organización sindical, donde puede que no estén afiliados todos los

empleados de la misma empresa y, aun así, dicho gasto es considerado como necesario, toda vez que es “contractual” y no “voluntario”, lo que haría la exigencia de que el beneficio llegue a todos los trabajadores se pueda considerar como excesiva y arbitraria.

Desde otro punto de vista, no existe una definición expresa en la norma tributaria de lo que es Universalidad. Tampoco la jurisprudencia administrativa define el concepto. Así, debemos determinar a través de la jurisprudencia judicial su definición y contenido.

"Y lo cierto es que cuando la Ley emplea en el No 6, del artículo 31°, la expresión “a cada empleado y obrero” utiliza el adverbio “cada” en el sentido de ‘correspondencia distributiva entre los miembros numerables de una serie, cuyo nombre singular precede, y los miembros de otra’ (RAE); esto es, “en las construcciones distributivas “cada” entra en relación con otra expresión que contiene algún pronombre o un cuantificador indefinido. Se crea entonces un efecto multiplicativo. Así, en “cada padre llevaba un regalo” se entiende que hay tantos regalos como padres”; El cuantificador “cada” tiene una capacidad para referirse a todos los miembros de un conjunto, aunque aluda a ellos de manera particularizada. Se considera, por tanto, un cuantificador universal, al igual que “todos”. (Nueva Gramática de la Lengua Española, 2010, pag.378-377).

Por lo demás, cuando finaliza el inciso 1 de dicho número 6, señalando que tales criterios deben ser "aplicables a todos los empleados o a todos los obreros de la empresa", la expresión "todos" refuerza la idea de universalidad del pago.

En consecuencia, la expresión "cada" inexorablemente exige que la "gratificación voluntaria" deba ser pagada a "todos" los empleados y obreros, como condición necesaria para ser considerada un gasto necesario para producir la renta; de no ser así, constituye un "gasto rechazado".⁸

⁸ Sentencia Excma. Corte Suprema, Recurso de Casación en el Fondo, causa Rol 11.613-11.

El análisis que realiza la Excma. Corte Suprema, busca claramente la determinación de la definición de Universalidad en el contexto del uso natural de cada palabra utilizada por el legislador para establecer los requisitos que determinan si las indemnizaciones y gratificaciones pagadas voluntariamente serán consideradas como gasto deducible de la renta.

El uso de del adverbio “cada” marca una diferencia interpretativa clara y definitiva. La intención del legislador era exigir que dicho pago se hiciese a cada trabajador de la empresa.

Pero esta exigencia, contemplada por el legislador, ¿no sería arbitraria es ilegítima, si, en situaciones similares, como es el caso del pago de una gratificación contenida en convenio colectivo, no existe tal exigencia?

Además, la misma norma y la jurisprudencia administrativa han manifestado que si la obligación nace de un contrato individual, también se considerará como ajustada a derecho, aunque no beneficie a todos los trabajadores, toda vez que el contrato individual de trabajo, en su calidad de manifestación de la voluntad del empleador y el trabajador, es una ley para los contratantes.

Pero el siguiente análisis realizado por la Excma. Corte Suprema, viene en aclarar los puntos antes planteados.

"Analizada desde ese prisma la exigencia de que las gratificaciones voluntarias sean repartidas a cada empleado, ciertamente se llega a la conclusión que el pago debe efectuarse a la totalidad de los trabajadores, ya que conlleva un criterio de universalidad que es el que justifica su deducción como gasto. Un pago voluntario que no se hace a la totalidad de los trabajadores no puede ser estimado como un gasto necesario para producir la renta, porque el solo hecho que sea discrecional implica que no existe obligación legal ni contractual de efectuarlo, por

lo que no es una contraprestación al trabajo de los empleados. Así, si no existe obligación de efectuarlo, no se aproxima a la noción de ser necesario para producir la renta, distancia que se torna insoslayable si ni siquiera es un estipendio que se paga a todos los trabajadores, surgiendo de forma clara que se trata de un emolumento que no encuentra su causa directa en la retribución de los servicios prestados y, por ende, no procede su deducción de la renta bruta.”⁹

El análisis, en esta ocasión, se realiza utilizando un criterio sistemático, puesto que la Excm. Corte Suprema ha intentado conciliar la idea de gasto necesario con la de universalidad, utilizando los elementos de uno para determinar los requisitos del otro.

El carácter voluntario de las indemnizaciones y gratificaciones pagadas por el empleador, inmediatamente establece que no existe una obligación de pago, por lo que se deriva inmediatamente en la idea que al no estar obligado al pago, no era necesario pagarlo para que la empresa produjese la renta.

De ser así, el gasto no es necesario, no califica dentro de las deducciones contempladas en el artículo 31 N° 6° de la Ley de Impuestos a la Renta y por tanto, debe pagar los impuestos correspondientes.

⁹ Sentencia Excm. Corte Suprema, Recurso de Casación en el Fondo, causa Rol 11.613-11.

Capítulo 3

1. Conclusiones

Durante el proceso de elaboración de esta investigación se ha logrado establecer que el concepto de Universalidad, carece de una definición expresa, clara e indubitada.

Tanto el artículo 31 N° 6 de la Ley de Impuestos a la Renta, como la diversa jurisprudencia administrativa, judicial y la doctrina que existe al respecto, no se han dado a la tarea de definir ni conceptualizar el término en estudio.

Pero, al no tener un concepto claro, si existen elementos para determinar su sentido y alcance, permitiendo interpretar claramente si el concepto de Universalidad ha sido aplicado o no, conforme a derecho y en ajustado a las normas y principios tributarios del caso.

Contestando las hipótesis planteadas podemos llegar a las siguientes conclusiones:

a) El concepto de Universalidad se desprende de los términos utilizados en el artículo 31 N° 6 de la Ley de Impuesto a la Renta y es consecuente con los requisitos allí establecidos.

Efectivamente, hemos demostrado que no existe un concepto en la norma aludida, y si se desprende de los términos utilizados en el inciso final del N° 6° del artículo 31° de la Ley de Impuestos a la Renta.

Hemos establecidos que los requisitos se desprenden de la norma, al señalar que el beneficio debe ser pagado a “cada” trabajador, configurando con ello la idea de un pago voluntario universal.

b) El concepto de Universalidad no ha sido definido por el legislador, ni por la autoridad tributaria, por lo que su conceptualización e interpretación es casuística y debe ser de tipo restrictiva.

Reiteramos que ha quedado claro que la conceptualización no existe, por lo que su interpretación es casuística. Esto avalado por la jurisprudencia administrativa del SII y de los Tribunales de justicia a cargo de resolver la materia.

Al ser una interpretación casuística, debemos determinar si es de carácter restrictiva o amplia.

No hay discusión que la interpretación del Servicio de Impuestos Internos, avalada por la interpretación de los Tribunales de Justicia, que el criterio imperante es pro fisco, es decir, restringiendo el concepto de universalidad, al total de los trabajadores de la empresa, buscando el resguardo de los intereses fiscales.

c) La interpretación y aplicación del requisito de Universalidad, este o no definido en la legislación respectiva, es utilizada en forma errada, amplia y ajena a derecho.

Quizás la única discusión cierta que se pueda plantear es si la interpretación que se realiza del concepto o idea de Universalidad utilizada como requisito para determinar el gasto necesario en esta materia, ha sido realizada en forma correcta o errada.

Desde el punto de vista de este estudio, debo señalar que el análisis realizado por la Excma. Corte Suprema en distintos fallos, ha sido limitar como gasto necesario una contraprestación que se paga en forma voluntaria, es decir, no existe un deber u obligación de pago, por lo que no ha sido necesario para generar la renta, por lo que no puede ser deducido por la empresa al momento de determinar la renta.

La interpretación del concepto tiene claramente una inclinación a la protección del interés fiscal, intentando evitar que los contribuyentes utilicen esta herramienta como una forma de elusión o evasión de impuestos.

d) La aplicación e interpretación del concepto de Universalidad, se ajusta a derecho y a los requerimientos legales en lo que respecta a los gastos necesarios.

Por todo lo ya expuesto, debemos concluir que, a pesar de las falencias del legislador que ha omitido la conceptualización clara de los requisitos de un gasto para calificarlo como necesario, no es menos cierto que la jurisprudencia se ha encargado de aclarar las ideas que dan lugar a un concepto, como es el de la Universalidad, que en su indefinición, trae aparejada más dudas que certezas en su aplicación.

Esta breve investigación ha arrojado ideas, que ordenadas, nos permiten resolver las dudas que existen respecto a la materia, quedando claro el sentido y alcance del concepto de Universalidad creado por el Servicio de Impuestos Internos, que ajustado a derecho, ha sido desarrollado por los Tribunales de Justicia de nuestro país.

Bibliografía

1. TEXTOS

- Revista de Estudios Tributarios, N° 6, Año 2012, Editorial Centro de Estudios Tributarios, Págs. 183–210.

2. JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

- Oficio N° 167 de 13 de enero de 1992, del Servicio de Impuestos Internos.
- Ord. N° 5556, de fecha 10 de noviembre de 2003, del Servicio de Impuestos Internos.
- Circular N° 88 de 25 de septiembre de 1979, del Servicio de Impuestos Internos.
- Oficio N° 2973, de fecha 14 de agosto de 1985, del Servicio de Impuestos Internos

3. JURISPRUDENCIA JUDICIAL

- Sentencia del Tribunal Tributario y Aduanero de Tarapacá, causa RIT GR-02-00089-2013, de fecha 10.07.2014
- Sentencia de la Excma. Corte Suprema, fallando Recurso de Casación en el Fondo, en causa Rol Corte Suprema N° 11.613-11, de fecha 23 de enero de 2013.

4. NORMAS

- Ley sobre Impuesto a la Renta (Contenida en el artículo 1° del DL 824 de 1974.

5. OTROS

- Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, pagina web <http://dle.rae.es/?w=diccionario>