



Análisis de los Gastos Rechazados y su Tributación con el Artículo 21, previo a la promulgación de la Ley

N°21.210

TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE

Magíster en Tributación

PARTE I

ALUMNO: MARCO ESTEBAN APABLAZA MARDONES

PROFESOR GUÍA: BORIS LEÓN

Santiago, abril 2021

Agradezco a mi pareja por apoyarme incondicionalmente en esta etapa y siempre estar presente en todo momento, a mis padres por siempre confiar en mí y ser parte fundamental en mi educación, a mis hermanos, abuelas y tíos por siempre estar presentes cuando los necesito.

A mi Grupo de Estudio de Magister, a mi compañero de tesis Bayron Quintanilla y a mi profesor guía Boris León por el compromiso, apoyo, horas de estudio y dedicación durante el Magister, Muchas Gracias.

Marco Esteban Apablaza Mardones.

TABLA DE CONTENIDO

<u>CAPÍTULO</u>	<u>PÁGINA</u>
1. INTRODUCCIÓN	8
1.1 ALCANCE DE LA INVESTIGACIÓN:	8
1.2 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA:	8
1.3 HIPÓTESIS	10
1.4 OBJETIVOS.	10
1.4.1 <i>Objetivo General</i>	10
1.4.2 <i>Objetivos Específicos</i>	11
1.5 METODOLOGÍA	11
2. ESTADO DEL ARTE	12
2.1 CONCEPTO DE GASTO NECESARIO DEL ARTÍCULO 31.	12
2.2 CONCEPTO DE GASTO RECHAZADO ARTÍCULO 21, REQUISITOS QUE SE DEBEN CUMPLIR.	15
2.3 LA CARGA DE LA PRUEBA EN MATERIA TRIBUTARIA.	18
2.4 APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE RELACIÓN (N°17 DEL ARTÍCULO 8° DEL CT)	19
3. MARCO NORMATIVO Y TEÓRICO	20
3.1 SISTEMA TRIBUTARIO CHILENO INTEGRADO	20
3.2 REGÍMENES DE TRIBUTACIÓN.	24
3.2.1 <i>Régimen Tributario vigente hasta el 31.12.2016.</i>	24
3.2.2 <i>Regímenes Tributarios vigentes a contar del 01.01.2017 hasta el 31.12.2019.</i>	26
3.3 DETERMINACIÓN DE LA RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE.	31
3.3.1 <i>Determinación de la Renta líquida Imponible hasta el 31.12.2016.</i>	32

3.3.2	<i>Determinación de la Renta líquida Imponible a contar del 01.01.2017 hasta el 31.12.2019.</i>	33
3.4	DESCRIPCIÓN DEL GASTO NECESARIO PARA PRODUCIR LA RENTA ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 31 DE LA LIR.	34
3.4.1	<i>Gasto necesario para producir la renta hasta el 31.12.2016.</i>	34
3.4.2	<i>Gasto necesario para producir la renta a contar del 01.01.2017 hasta el 31.12.2019.</i>	35
3.5	TIPOS DE CONTRIBUYENTES PARA EFECTOS DE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 21.	35
3.6	DESCRIPCIÓN DE LOS GASTOS RECHAZADOS DEL ARTÍCULO 21 DE LA LIR PREVIO AL 31.12.2012.	38
3.7	DESCRIPCIÓN DE LOS GASTOS RECHAZADOS AFECTOS A LA TRIBUTACIÓN ESTABLECIDA EN EL INCISO PRIMERO DEL ARTÍCULO 21 DE LA LIR.	45
3.7.1	<i>Gastos Rechazados afectos a la tributación establecida en el inciso primero del Artículo 21 entre el 01.01.2013 al 31.12.2016.</i>	45
3.7.2	<i>Gastos Rechazados afectos a la tributación establecida en el inciso primero del Artículo 21 a contar del 01.01.2017 hasta el 31.12.2019</i>	47
3.8	DESCRIPCIÓN DE LOS GASTOS RECHAZADOS NO AFECTOS A LA TRIBUTACIÓN ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 21 DE LA LIR.	50
3.8.1	<i>Gastos Rechazados no afectos a la tributación establecida en el Artículo 21 entre el 01.01.2013 al 31.12.2016.</i>	50
3.8.2	<i>Gastos Rechazados no afectos a la tributación establecida en el Artículo 21 a contar del 01.01.2017 hasta el 31.12.2019.</i>	53
3.9	DESCRIPCIÓN DE LOS GASTOS RECHAZADOS AFECTOS A LA TRIBUTACIÓN ESTABLECIDA EN EL INCISO TERCERO DEL ARTÍCULO 21 DE LA LIR.	56
3.9.1	<i>Gastos Rechazados afectos a la tributación establecida en el inciso tercero del Artículo 21 entre el 01.01.2013 al 31.12.2016.</i>	56
3.9.2	<i>Gastos Rechazados afectos a la tributación establecida en el inciso tercero del Artículo 21 a contar del 01.01.2017 hasta el 31.12.2019.</i>	58
4.	DESARROLLO DE CONTENIDO.	59
4.1	<i>Primera aproximación al artículo 21 de la LIR.</i>	60

<i>4.2. Periodo de reforma, modificaciones y correcciones, previas a la modificación de la Ley N°20.630.</i>	62
<i>4.2.1. Modificaciones introducidas mediante la Ley N°18.489.</i>	62
<i>4.2.2. Modificaciones introducidas mediante la Ley N°18.775, 18985 y 19398.</i>	65
<i>4.3. Periodo de reforma Ley N°20.630 y 20.780.</i>	67
<i>4.3.1. Análisis del artículo 21 Inciso Primero.</i>	68
<i>4.3.2. Análisis del artículo 21 Inciso Segundo.</i>	69
<i>4.3.3. Análisis del artículo 21 Inciso Tercero.</i>	69
<i>4.4. Análisis Jurisprudencia Administrativa del Artículo 21.</i>	71
5. CONCLUSIÓN	79
REFERENCIAS	81

LISTA DE TABLAS

TABLA N°1	32
------------------	-----------

ABREVIATURAS

SIGLA	DESCRIPCIÓN
IDPC	Impuesto de Primera Categoría
SII	Servicio de Impuestos Internos
LIR	Ley sobre Impuesto a la Renta
RLI	Renta Líquida Imponible
RRE	Registro de Rentas Empresariales
IGC	Impuesto Global Complementario
IA	Impuesto Adicional
CT	Código Tributario
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
DL N°824	Decreto Ley N°824
FUT	Fondo de Utilidades Tributables
FUF	Fondo de Utilidades Financieras
FUNT	Fondo de Utilidades No Tributables
14A	Régimen de tributación de Renta Atribuida con imputación total del Crédito
RAP	Rentas Atribuidas Propias
SAC	Saldo Acumulado de Crédito
14B	Régimen de Tributación de Renta Parcialmente integrado con imputación parcial de un 65% del crédito
RAI	Rentas Afectas a Impuestos
TEF	Tasa Efectiva del Fondo de Utilidades Tributables
PPUA	Pago Provisional de Utilidades Absorbidas
ISFUT	Impuesto Sustitutivo del Fondo de Utilidades Tributables
Nuevo 14A	Rentas provenientes de empresas obligadas a declarar el impuesto de primera categoría según renta efectiva determinada con contabilidad completa
14D3	Régimen para las micro, pequeñas y medianas empresas
DDAN	Diferencias entre la Depreciación Normal y Acelerada
REX	Rentas Exentas
INR	Ingresos No constitutivos de Renta
F22	Formulario 22
MOP	Ministerio de Obras Públicas
IPC	Índice de Precios al Consumidor
TTA	Tribunal Tributario Aduanero

RESUMEN EJECUTIVO

La presente investigación docente, tiene por finalidad analizar el artículo 21 de la LIR, mediante un análisis histórico de la normativa desde una perspectiva tributaria contable, lo anterior con el objeto de visualizar la correcta interpretación de la normativa en los diferentes periodos analizados, incorporando análisis de la respectiva jurisprudencia administrativa y judicial. Además, pretende ser una guía para el lector con el objeto de facilitar el aprendizaje respecto a las principales características y elementos del artículo 21 para su aplicación en los respectivos periodos analizados, previo a la implementación de la Ley N°21.210.

Es así como, mediante lo anterior validaremos si el SII se ha caracterizado por mantener una interpretación administrativa uniforme durante los años, acerca del artículo 21 de la LIR, dando mayor énfasis en el cumplimiento de los requisitos para que un gasto no aceptado sea gravado con la tributación única, por sobre el objetivo de sancionar y castigar los desembolsos que benefician directamente a los socios, accionistas o propietarios de una empresa mediante incrementos de patrimonio.

1. INTRODUCCIÓN

1.1 Alcance de la Investigación:

El presente estudio tiene por finalidad analizar el concepto de Gastos Rechazados del artículo 21, previo a la promulgación de la Ley N°21.210 que Moderniza la Legislación Tributaria, publicada con fecha 24 de febrero del año 2020. Lo anterior, significa realizar un análisis histórico de la normativa, esto es desde la Ley N°18.293 publicada el 31 de enero de 1984, hasta la Ley N°20.899 publicada el 08 de febrero de 2016, el que incorpora, además un análisis de jurisprudencia administrativa de aquellos gastos rechazados que son sometidos a la tributación de este impuesto en carácter único y sancionatorio tanto para la sociedad como para los socios en caso de ser atribuibles directamente dependiendo de los periodos analizados.

1.2 Planteamiento del Problema:

En base a lo anteriormente expuesto, considerando que en el mes de febrero del año 2020 se publicó la Ley N°21.210, la cual en el N°11 de su artículo Segundo, trajo consigo una serie de modificaciones importantes al artículo 21, es que, a través de la presente investigación, se pretende establecer aquellos conceptos y elementos que fueron determinantes a la hora de analizar la interpretación de la normativa como también su aplicabilidad a un tipo de gasto determinado hasta el 31 de diciembre de 2019. Asimismo, se modificó también el concepto de Gasto del artículo 31, el cual se encuentra directamente asociado con la aplicación del artículo en análisis.

Hasta el 31 de Diciembre de 2019, para la determinación de la Base Imponible afecta a Impuesto de Primera Categoría (en adelante “IDPC”), se podían deducir todos aquellos Gastos Necesarios para producir la Renta, entendiéndose como tales, aquellos inevitables y obligatorios considerando su monto y naturaleza, que no fueran rebajados como parte del costo de acuerdo con el artículo 30, pagados o adeudados, que correspondiera al periodo en que efectivamente se produce en relación con el beneficio obtenido y por último, que se acrediten y justifiquen fehacientemente ante el Servicio de Impuestos Internos (En adelante “SII”).

Como se puede apreciar, dentro del concepto de gasto necesario existen una serie de requisitos que se debían cumplir para que aquellos gastos representativos de desembolsos de dinero pudieran ser aceptados como gasto, de no cumplir estos requisitos la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante “LIR”) castigaba el desembolso de dinero bajo la tributación única del artículo 21, con un impuesto sancionatorio que, dependiendo de cada tipo de gasto rechazado, podía llegar a afectarse con tasa del 45%.

Con la Publicación de la Ley N°21.210, a partir del 01 de enero de 2020 el concepto de gasto del artículo 31 sufrió importantes modificaciones, eliminando gran parte de aquellos requisitos fundamentales que conocimos a través de diversos pronunciamientos emitidos sobre la materia. Es por eso, que es de vital importancia identificar, analizar y comprender el tratamiento tributario de los gastos rechazados afectos y no afectos a la tributación del artículo 21 hasta el 31 de diciembre de 2019, estableciendo de esta manera un comparativo que servirá de base para determinar las consecuencias de la aplicación de la Ley N°21.210, de manera tal que la

presente investigación constituya una propuesta tanto conceptual del punto de vista de la jurisprudencia administrativa como práctica, que sirva de guía para el lector, a modo que le permita tener una base sólida respecto a las modificaciones introducidas en el artículo 21 de la LIR. mediante la Ley N°21.210.

1.3 Hipótesis

La hipótesis a validar en la presente investigación corresponde a determinar, si es correcto afirmar que, el SII ha mantenido una interpretación administrativa uniforme durante los años, acerca del artículo 21 de la LIR, la cual se ha caracterizado por mantener, un mayor énfasis al cumplimiento de los requisitos para que un gasto no aceptado sea gravado con la tributación única, que por sobre el objetivo de sancionar y castigar los desembolsos que benefician directamente a los socios, accionistas o propietarios de una empresa mediante incrementos de patrimonio.

Para validar esta hipótesis desarrollaremos el siguiente subtema

Subtema: Análisis histórico de la ley, y de las interpretaciones que ha tenido el SII de este artículo a lo largo de los años. Lo anterior a través del análisis del artículo 21 y sus modificaciones, así como de la jurisprudencia administrativa.

1.4 Objetivos.

1.4.1 Objetivo General

El principal objetivo de este trabajo es analizar la evolución de la normativa del artículo 21 de la LIR, previo a la promulgación de la Ley N°21.210 que Moderniza la Legislación Tributaria, enfocando el análisis en aquellas leyes que modificaron en gran medida el artículo 21, de manera tal que la presente investigación constituya

un parámetro de comparación que aborde los requisitos, su aplicación, las modificaciones y un análisis del sentido de aplicar un impuesto único de carácter sancionatorio.

1.4.2 Objetivos Específicos

De acuerdo a lo establecido en el punto anterior, los objetivos específicos para el presente estudio corresponden a:

1. Revisión y análisis de las modificaciones y requisitos para la aplicación del artículo 21 antes de la implementación de la Ley N°21.210. (Aplicación Ley N°18.293 del año 1986, Ley N°18.489 del año 1986, Ley N°19.398 del año 1995, Ley N°20.630 del año 2012, Ley N°20.780 del año 2014 y Ley N°20.899 del año 2016).
2. Análisis teórico de la Jurisprudencia Administrativa antes de la Ley N°21.210. (Circular 45 del año 1984, Circular 56 del año 1986, Circular 12 del año 1986, Circular 37 del año 1995, Circular 45 del año 2013, Circular 71 del año 2015 y Circular 39 del año 2016).

1.5 Metodología

A lo largo de esta investigación, para efectos de analizar los cambios que se han implementado en la normativa tributaria nacional, en específico en lo concerniente al artículo 21 de la LIR, se utilizará en primera instancia el método histórico, el cual nos permitirá visualizar las diferencias que existen a través de las distintas modificaciones a la ley que atañe al artículo en análisis tomando en cuenta las reformas desde la Ley N°18.293 hasta previo a la Ley N°21.210.

Para efectos de poder cumplir con los objetivos que hemos plantado en este trabajo, en segunda instancia usaremos como metodología el análisis dogmático, el cual a través de la investigación acabada de la ley y de las diferentes reformas, nos permitirá ver los efectos que derivan en el gasto rechazado del artículo 21 de la LIR.

2. ESTADO DEL ARTE

2.1 Concepto de Gasto Necesario del Artículo 31.

El concepto de gasto que contempla la LIR en su artículo 31, ha sido modificado con la última reforma tributaria Ley N°21.210, dichas modificaciones han generado un impacto significativo en las empresas y controversias en cuanto a la opinión e interpretación de variados académicos y expertos tributarios, en relación a la definición y limitación que debe o no tener el concepto de gasto en la LIR.

De acuerdo a la facultad de interpretación que posee el SII, y mediante la publicación de diversos pronunciamientos que tienen vigencia para los gastos pagados o adeudados hasta el 31 de diciembre de 2019, se estableció que, para que un gasto pudiera ser calificado de necesario para producir la renta y ser susceptible de ser rebajado en la determinación de la renta líquida imponible de primera categoría, debía reunir los siguientes requisitos copulativos de acuerdo a Oficio N°1.871 de 23 de mayo 2006:

- 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, 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 o 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 fehaciente.”

De acuerdo a lo anterior, Yáñez (2016, p.131) señala que *“los gastos necesarios son desembolsos en que se debe incurrir para producir la renta, aunque no exista una relación inmediata entre el gasto y la renta.”* Lo anterior muestra, que, para el año 2016 ya existían posturas en cuanto a que no debía existir una relación directa

entre gasto y renta futura, flexibilizando y ampliando en cierta medida el concepto de Gasto Necesario.

Por otra parte, Loreto Pelegri (2018) señala que *“El concepto que hoy tiene el SII y que siguen los Tribunales de Justicia, por una interpretación literal de la palabra 'necesario', es que el gasto debe ser obligatorio, ineludible e indispensable. Con esta interpretación, el contribuyente históricamente ha terminado pagando impuesto multa sobre gastos rechazados por desembolsos que son absolutamente vinculados al negocio y que pueden ser voluntarios (como una indemnización laboral o gastos destinados al esparcimiento del personal) u obligatorios (como el pago de una cláusula penal o indemnización contractual por el término anticipado de un contrato)”*. Lo que muestra que había un cierto problema dentro de la normativa vigente antes de esta reforma, ya que el mercado sentía que había ciertos gastos que deberían ser aceptados y no se podían utilizar, apoyando la amplitud de la definición de gasto necesario.

Por otro último, quienes están en desacuerdo con una amplitud tan grande en la definición de gastos necesarios, definida como; *“aquellos que tengan aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio”*, artículo 31 de la LIR. De acuerdo a Pérez (2020), menciona que; *“A pesar de que el cambio es significativo -pues no lo asocia a la obligatoriedad ni exige demostrar la generación de la renta- la amplitud del impacto que tendrá en la empresa y en la recaudación es incierto, pues la definición sigue requiriendo que el contribuyente pruebe esta aptitud y, además, que se asocie al interés, desarrollo o mantención del negocio”*. Lo anterior, puede llevar

a que muchos gastos que son innecesarios o que no tengan que ver con el giro específico de la empresa queden aceptados, esto es significativo, ya que de cierto modo puede afectar negativamente la recaudación fiscal.

2.2 Concepto de gasto rechazado Artículo 21, requisitos que se deben cumplir.

Los Gastos Rechazados del artículo 21 de la LIR en términos académicos y práctico siempre han sido calificados como un impuesto de carácter único y del tipo sancionatorio, es así como Fajardo (2007, p.108), establece que: *“...son aquellas partidas que la ley no admite como gastos y su tributación es una especie de sanción. Para determinar la RLI se agregan, debido a que en contabilidad se registran en pérdida, siendo aplicable el artículo 31 N°1”* lo que deriva a las condiciones que se establecen en el artículo 21 de la LIR, para determinar cuál será el castigo de este desembolso que no es aceptado.

En términos simples, los Gastos Rechazados del artículo 21 hasta antes de la publicación de la reforma de la Ley N°21.210, se entendía en términos generales en su inciso primero como aquellos gastos que no cumpliendo con los requisitos establecidos en el artículo 31 de la LIR y que fueran representativos de desembolsos de dinero, se grabarán con la tributación con tasa del 40%. Además, el artículo 21 de la LIR considera en su inciso segundo aquellos gastos no afectos a la tributación del artículo 21 como por ejemplo las multas pagadas al fisco o municipalidades, que en términos prácticos solo se agregan a la determinación de la RLI, mientras que en su inciso tercero considera aquellos gastos que se pueden asignar a los propietarios, comuneros socios o accionistas siendo contribuyentes

del IGC o Impuesto adicional (en adelante “IA”) cuyo importe se incrementará en un 10% sobre las cantidades especificadas en los literales i) al iv).

Respecto a lo anterior, Fajardo (2018, p.15) menciona en términos prácticos la tributación de una partida afecta al artículo 21 como; *“El total se ha “deducido” y que reemplaza al concepto “desagregado”, en este caso, pagará un 40% de Impuesto Único, dado que son partidas del Art. 21, Inc. 1°; de cargo de la empresa, en el Año Tributario 2018. (En cambio, si fuese un gasto generado por un socio, dado que el gasto rechazado es del Inc. 3° del Art. 21, es el socio quién debe declarar en el Global, en la Línea 3, más un impuesto de recargo del 10%, en el Código 910, cercano a la Línea 28 del Form. 22)”*.

De acuerdo a opiniones de expertos y académicos tributarios también existían muchas críticas al concepto de gasto rechazado de la reforma Ley N°20.780, como lo indicado por Soledad Recabarren (2018); *“comentaba que el SII considera gasto rechazado las multas que debe pagar una empresa constructora por retraso en el término de una obra. Este tipo de calificación permite determinar que el SII no entiende los riesgos propios de cualquier negocio”*, esto muestra que la idea de castigo sobre ciertos gastos que siendo parte de errores involuntarios no podían ser rebajados de la RLI, como tampoco aquellos gastos que iban en beneficio de los trabajadores. Con la reforma anterior se estaba castigando erróneamente gastos que no debían haber sido castigados, modificación del criterio de Gasto que se introdujo con la reforma Ley N°21.210.

Con el fin de ejemplificar la postura adoptada por el SII en cuanto a aquellas partidas afectas a la tributación del artículo 21 de la LIR, es que mediante Oficio N°137 del

22 de agosto de 2016, en cuanto a la materia en consulta; *“solicita un pronunciamiento acerca de la situación tributaria de los gastos por concepto de costas personales, respecto del contribuyente que es condenado a su pago; en la situación que se indica.”* establece en su análisis que el Servicio ha sostenido que; *“los gastos que no son operativos de la empresa, sino que corresponden a una situación excepcional que no se relaciona con su giro; por ejemplo como consecuencia de una conducta ilegal, antirreglamentaria o negligente, no son susceptibles de ser deducidos para efectos tributarios.”*, concluyendo para efectos de la consulta expuesta que *“Los desembolsos incurridos por los contribuyentes señalados, por concepto de costas personales a las que han sido condenados en los recursos de protección en cuestión, no cumplen los requisitos establecidos en el artículo 31, de la LIR, y por lo tanto están sujetos a lo dispuesto en el artículo 21, del mismo texto legal, aun cuando sean de carácter obligatorio al estar establecidos mediante sentencia judicial, pues no se trata de gastos necesarios para producir sus rentas al no estar relacionados con su giro ni estar destinados a generar sus ingresos; sino que su objeto es resarcir los gastos en que ha incurrido la parte vencedora en el procedimiento jurisdiccional, iniciado por el incumplimiento de las normas que regulan la adecuación de los planes de salud y que los tribunales han calificado de arbitrario.”*, de esto podemos observar que la postura del SII siempre ha sido estricta en no aceptarlo y sancionar con un impuesto único de tasa 40%.

Ahora bien, la reforma tributaria de la Ley N°21.210, trajo consigo importantes modificaciones al artículo 21 de LIR, destacando aquellas incorporadas en el Inciso Primero relacionadas con la determinación para que un Gasto No Necesario quede

afecto al impuesto único de tasa del 40%, estableciendo como condición que el gasto debe beneficiar directa o indirectamente a los relacionados de la empresa o propietarios, además se agregó, los gastos que no se acrediten serán afectos a este 40%, lo que agrega una condición en comparación con la reforma de la Ley N°20.780.

2.3 La carga de la prueba en materia tributaria.

La carga de la prueba en materia tributaria, tal como señala, Ugalde (2004, p.VI) define como; *“El precepto usualmente citado para referirse a la prueba es el artículo 21 del Código Tributario, que fundamentalmente se refiere al tema de la carga de la prueba.”* podemos ver que la carga de la prueba, en casi todas las situaciones de fiscalización es del contribuyente. De lo anterior es importante destacar que, de acuerdo al mismo autor, establece diferencias en la aplicación de la carga de la prueba de acuerdo al tema en cuestión; *“Su lectura deja evidencia que ella no es aplicable a todo el campo del Derecho Tributario. En efecto, como se concluye de su sola lectura la aludida norma imparte reglas aplicables, exclusivamente, a la prueba de la obligación tributaria, ..., Por lo tanto, no procede darle aplicación en otros campos del Derecho Tributario, como el campo infraccional tributario o en el derecho penal tributario.”*

El artículo 21 del Código Tributario (en adelante “CT”), la carga de la prueba en instancias administrativa recae sobre el contribuyente de acuerdo a lo expuesto en su Inciso primero; *“Corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los*

antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto."

Adicionalmente, el artículo 21 del CT, añade en la parte final de su Inciso segundo, que; *"Para obtener que se anule o modifique la liquidación o reliquidación, el contribuyente deberá desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio"*. Ambos incisos no fueron modificados por la implementación de la reforma de la Ley N°21.210 y se mantuvieron íntegramente, lo que se traduce que en términos generales, en que el contribuyente es quien deberá probar en instancias administrativas la veracidad de sus declaraciones y operaciones.

Por último, la carga probatoria en términos distintos a los meramente tributarios de acuerdo con, Vergara (2010, p.116) menciona; *"Por aplicación de las reglas generales del onus probandi (carga de la prueba), corresponde probar a quien alega lo contrario al orden normal de las cosas. Así, si alguien alega la existencia de una obligación debe probarla; y si probada o aceptada la existencia de la obligación, al deudor corresponde probar, si alega su extinción."*, podemos observar que, en temas legales distintos a los tributarios administrativos, la carga de la prueba recae en quien alega lo contrario, muy diferente a lo establecido en el artículo 21 del CT.

2.4 Aplicación de las normas de relación (N°17 del Artículo 8° del CT)

Hasta antes de la Ley N°21.210 la definición de relacionado estaba sujeta a la redacción del artículo 21, sumado a lo establecido en los artículos 96 al 100 de la Ley N°18.045 para cada caso.

Ahora bien, de acuerdo a las recomendaciones impartidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante “OCDE”), podemos encontrar que para la definición de relacionado se consideran 4 tipos de control, OCDE (2016); (1) Control Jurídico; (2) Control Económico; (3) Control de Facto; (4) Control Basado en la Consolidación, lo que de acuerdo a Silva (2017, p.51) plantea que; *“Nuestra legislación, nos parece, hizo una mezcla entre el control de carácter legal y el control de tipo económico.”*

Del análisis de los párrafos precedentes pareciera ser que bajo estas recomendaciones expuestas por OCDE y acompañado del principio de simplificación y certeza jurídica de la normativa tributaria nacional, es que se perfeccionó la definición de relacionado a través de la incorporación del número 17 del artículo 8° del CT al ordenamiento jurídico propiamente tal, de acuerdo a lo indicado por Yañez (2015, p241) en cuanto a la definición de un Buen Sistema Tributario: *“los impuestos deben ser fáciles de entender por los agentes económicos. Esto significa formularios fáciles de llenar, normas tributarias comprensibles para los contribuyentes, y también para los funcionarios del órgano administrador”*

3. MARCO NORMATIVO Y TEÓRICO

3.1 Sistema Tributario Chileno Integrado

El sistema tributario en Chile corresponde a un sistema tributario integrado en términos generales, es decir, un mecanismo por el cual los socios, accionistas o propietarios de una empresa, utilizan como crédito el impuesto pagado por la

empresa. En el caso de Chile la utilización de los créditos puede ser total y parcial, el cual dependerá del tipo de régimen y de los periodos tributarios en análisis.

En cuanto a los argumentos que sustentan la aplicación de un sistema tributario integrado, de acuerdo con Ubilla y Ossandón (2018, p227) establece; *“Los sistemas integrados parten de la base que existe una doble tributación en términos económicos, primero a nivel corporativo y luego a nivel personal. Conforme esta concepción, el flujo de dinero es el mismo; finalmente es la persona quien actúa detrás de la entidad y en quien recae la carga económica del impuesto”*. Los conceptos expuestos anteriormente permiten en cierta medida impedir que las rentas de capital tributen dos veces, eliminando el fenómeno de la doble tributación.

La adopción de este sistema tributario en Chile fue incorporado en específico mediante el actual Decreto Ley N°824 (en adelante “DL N°824”), publicado en el Diario Oficial con fecha 31 de diciembre de 1974 y posteriormente se consolidó mediante la Ley N°18.293 del año 1984, el cual se sustentaba bajo la premisa de aumentar la capacidad de ahorro e inversión de las empresas. Dicho sistema integrado de tributación no sufrió grandes modificaciones hasta el año 2016 con la implementación de la Ley N°20.780.

Ahora bien, la correcta implementación de un sistema tributario debe contener ciertos objetivos a los cuales ceñirse, es así como Yañez (2015) establece *“cuatro objetivos que debería cumplir un buen sistema tributario”*; Equidad, Eficiencia, Simplicidad y Minimización de los costos de administración, destaca además otros objetivos tales como; transparencia, minimizar el no cumplimiento, certeza, conveniencia en el pago y capacidad de determinación del impacto sobre los

ingresos del gobierno. Por otra parte, autores como Ubilla y Ossandón (2018, p215) establece con respecto a lo señalado por Yañez, que; *“Por nuestra parte estimamos que de alguna u otra manera todos -o la mayoría- de los señalados atributos es posible agruparlos en tres grandes principios: equidad, certeza jurídica y eficiencia.”* De lo anterior tomaremos dos conceptos a analizar como son la simplicidad y certeza jurídica, esto con el objeto de determinar la posibilidad de la aplicación de la tributación del artículo 21 de la LIR.

Es así como en el sistema tributario integrado en Chile, se observa que uno de los objetivos que frecuentemente es cuestionado, corresponde a la simplicidad del sistema, esto influenciado no solo por la cantidad de regímenes vigentes, las distintas franquicias tributarias, exenciones tributarias u otros elementos propios de la normativa nacional, que ya lo hacen complejo de por sí solo, sino que también por la estructura y seguimiento de los créditos que son asignados a los propietarios, socios o accionistas al momento de efectuar retiros o distribuciones. Por su parte, Jorratt (2000, p9) establece que; *“En términos generales, el impuesto a la renta en Chile está conceptualmente bien concebido: Evita la doble tributación a través de la integración de impuestos; es de base amplia; aplica un criterio de renta global, que es esencial para que exista equidad horizontal; y tiene suficientes incentivos al ahorro y la inversión. Sin embargo, tiene varias falencias que es necesario corregir. A continuación, se señalan algunas de las más importantes: Complejidad.”* En el mismo sentido, en cuanto a la complejidad o la poca certeza en materia jurídica, Jorratt (2000, p5) además sostiene que: *“la mayor complejidad induce a los contribuyentes a sacrificar recursos, en tiempo y dinero, con el objeto de encontrar*

los resquicios, dentro de la complejidad de la ley, que le permitan reducir su pago de impuestos” Es así cómo podemos vincular que con el afán de disminuir la carga tributaria, se generen incentivos a evadir ocultando gastos personales como gastos de las empresas o también incurrir en gastos que podrían entrar en conflicto con las interpretaciones del SII, en instancias de fiscalización, los cuales podrían ser rechazados por no cumplir con los requisitos del artículo 31 de la LIR, y aplicar un impuesto sancionatorio, al ser gravados con la tributación establecida en el artículo 21 de la LIR.

Con respecto al tema en análisis la OCDE define al menos 6 sistemas tributarios, pasando desde un sistema totalmente integrado hasta un sistema clásico desintegrado. En el caso de Chile, posee un sistema tributario similar a países como Australia, Canadá, Nueva Zelanda y México en los cuales de acuerdo a Szederkenyi y Vergara (2018, p7), define este sistema integrado como; *“los impuestos a la renta por los dividendos que reciben los dueños de la empresa está completamente vinculado con los impuestos que paga la empresa por las utilidades que genera”*.

Por último, con respecto a la discusión en cuanto a que sistemas tributarios implementar, Szederkenyi y Vergara (2018, p11) establecen; *“Se concluye que la integración del sistema tributario es clave para resguardar la equidad horizontal.”*. Además, agregan que para los sistemas integrados *“es la forma más simple de evitar la doble tributación de los ingresos del capital proveniente de las utilidades de las empresas”*. Sin embargo, de la recopilación de experiencias en sistemas tributarios, para ICEX España, destaca el caso de Estonia: *“el impuesto de sociedades es del 20%. Sin embargo, sólo se gravan los dividendos, no el resultado*

del ejercicio. A partir de enero de 2018, hay casos en los que en vez de pagar el 20% por el impuesto de sociedades, se pagará el 14%. Pero solo se aplicará el 14% en los casos en los que los dividendos se paguen a personas jurídicas.” de lo que se desprende que el sistema integrado no es el único en eliminar los problemas de doble tributación.

3.2 Regímenes de Tributación.

3.2.1 Régimen Tributario vigente hasta el 31.12.2016.

De acuerdo a lo establecido en la Ley N°20.630 del 27 de septiembre de 2012, la tributación de las empresas que determinan sus resultados tributarios según balance general con contabilidad completa se define tal como señala Calderón (2014, p.73); *“Las empresas que desarrollan actividades clasificadas como rentas del capital, clasificadas en el artículo 20 de la ley sobre impuesto a la renta y que las determinen a través de un balance general, según contabilidad completa, deberán determinar Renta Líquida Imponible de acuerdo a lo dispuesto por los artículos 29° al 33°, en concordancia con el artículo 14° de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Dicha renta líquida imponible de primera categoría será en definitiva la que soportará el impuesto de primera categoría”.*

Según lo establecido por el artículo 14 de LIR vigente en ese momento, las utilidades generadas, pendientes de tributación con los impuestos finales, se registran en el Fondo de Utilidades Tributables (en adelante “FUT”), como menciona Calderón (2014, p.77); *“En dicho registro, los contribuyentes de primera categoría, registran las rentas de primera categoría que estarán afectas a los impuestos*

finales, señalando en una columna especial, el Impuesto de Primera Categoría con el que se afectaron.”

Otro hecho importante de la existencia del FUT es el orden cronológico y de imputación tal como señala Ortiz (2014, P.56); *“En dicho libro deberán anotar en forma detallada la determinación de la renta líquida imponible de Primera Categoría o la pérdida tributaria del ejercicio y las utilidades tributables con derecho a crédito o sin derecho a él, y otros ingresos o partidas y hacer la imputación de los retiros o distribuciones de acuerdo con las disposiciones pertinentes contenidas en la Ley sobre Impuesto a la Renta, es decir, comenzando por las rentas o utilidades más antiguas y con derecho al crédito que corresponda de acuerdo a la tasa del impuesto de Primera Categoría que las haya afectado.”*

El orden de imputación para los retiros y distribuciones antes del 31 de diciembre del 2016 es el siguiente; primero se imputa al FUT y se determina la cantidad de crédito asociado, una vez agotado el registro FUT; en segundo lugar, se debe imputar al registro FUF, donde se determina si esta imputación tiene derecho a créditos o no. En tercer lugar, una vez agotado el registro FUF, dependiendo si la empresa es sociedad anónima o sociedad de personas se debe analizar si es posible utilizar el FUT devengado o no, este registro es solo para sociedades de personas, si las empresas relacionadas poseen FUT, esta debe traspasar la cantidad necesaria. Cuando el retiro o distribución exceda todos estos registros se debe imputar al registro Fondo de Utilidades No Tributables (en adelante “FUNT”), si se imputa a este registro, las rentas correspondientes estarán exentas de impuestos finales. Finalmente, en el caso de ser sociedad de persona y haber

consumido todos los registros anteriormente expuestos, el monto que excediera estos registros quedará pendiente de tributación final hasta el periodo en que se genere FUT y será calificado como retiro en exceso.

Este régimen tributario generó grandes cuestionamientos por el hecho de permitir suspender la tributación de los propietarios, socios o accionistas con la tributación de los impuestos finales, sujeta a retiros o distribuciones de los mismos, tal como dice Fernández (2013) *“en Chile, durante los últimos 30 años los empresarios no han pagado de su bolsillo (como el resto de los chilenos) los impuestos a la renta que les corresponden por los ingresos que perciben desde sus empresas.”* esto ocurre debido a que el impuesto pagado por la empresa es un mero anticipo de los impuestos personales que deben pagar los contribuyentes de impuestos finales, por lo cual dentro de arcas fiscales pasa a ser un pasivo del estado con el socio, accionista o propietario de una empresa, quien tiene derecho al crédito, al momento del retiro o distribución que estará afecto con los impuestos finales.

3.2.2 Regímenes Tributarios vigentes a contar del 01.01.2017 hasta el 31.12.2019.

De acuerdo a lo establecido en la Ley N°20.780 del 29 de septiembre de 2014 y posteriormente complementada por lo establecido en la Ley N°20.899 de fecha 08 de febrero de 2016, sustituyó el artículo 14 de la LIR, dando origen a dos sistemas tributarios que aplican a las empresas con renta efectiva con contabilidad completa, es así como el inciso segundo de dicho artículo, establece: *“Los contribuyentes que sean empresarios individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada, comunidades, sociedades por acciones, contribuyentes del artículo 58 número 1 y*

sociedades de personas, excluidas las sociedades en comandita por acciones, todos ellos obligados a declarar sobre la base de sus rentas efectivas según contabilidad completa, cuyos propietarios, comuneros, socios o accionistas sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en el país y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, podrán optar por aplicar las disposiciones de las letras A) o B) de este artículo. Los demás contribuyentes aplicarán las disposiciones de la letra B).”

De lo anterior, en primer lugar, destacamos el Régimen tributario establecido en el artículo 14, letra A, también conocido como Régimen de Tributación de Renta Atribuida con imputación total del crédito (en adelante “14A”). En términos generales este régimen establece un impuesto de primera categoría con tasa del 25% sobre la RLI determinada de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR, otorgando como crédito por IDPC el 100%, al momento en que las rentas sean atribuidas a los contribuyentes de impuestos finales, sin importar si estas son destruidas o no en el periodo. Un aspecto importante para destacar de este régimen es que mantiene en sus RRE, las Rentas Atribuidas Propias (en adelante “RAP”) en las cuales acumula todas aquellas rentas que fueron atribuidas y se encuentran con su tributación cumplida con impuestos finales, por otra parte, también mantiene un registro de Saldo Acumulado de Crédito (en adelante “SAC”) el cual es utilizado en muy raras ocasiones.

En segundo lugar, tenemos el Régimen tributario establecido en el artículo 14, letra B, también conocido como Régimen de Tributación de Renta Parcialmente integrado con imputación parcial de un 65% del crédito (en adelante “14B”). En

términos generales este régimen establece un impuesto de primera categoría con tasa del 25,5% para el año tributario 2018 y una tasa del 27% para los años tributarios 2019 y 2020, sobre la RLI determinada de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR, otorgando como crédito por IDPC el 65%, al momento en que las rentas sean distribuidas a los contribuyentes de impuestos finales, destacando que si no existen retiros o dividendos, las utilidades no se gravarán con impuestos. Un aspecto importante a destacar de este régimen es que mantiene en sus RRE, las Rentas Afectas a Impuestos (en adelante “RAI”) en las cuales acumula todas aquellas rentas propias y ajenas que se encuentran pendientes de tributación con impuestos finales, por otra parte, en el registro SAC se mantiene el control de los créditos asociados a las utilidades que serán distribuidas con SAC antiguo acumulado hasta el 31 de diciembre de 2016 o SAC nuevo acumulado a partir del 01 de enero de 2017.

Con respecto a los regímenes tributarios mencionados anteriormente, Fajardo (2018, p5) establece; *“Estos sistemas no dependen del tamaño de cada empresa o de su nivel de capital o de su nivel de ventas o ingresos, más bien depende del tipo de organización jurídica, aunque la ley obliga a las sociedades anónimas, a tributar bajo el sistema 14-B, pero sabemos que existen S.A. que poseen un menor capital o menores ingresos que una Ltda., quizás el legislador consideró otros parámetros, como podría ser que los accionistas minoritarios deberían seguir declarando a base de los percibido que permite el 14-B y no sobre la base devengada que obligue el 14-A.”*

Ahora bien, con respecto a la interacción de los regímenes 14A y 14B, Hurtado (2018, p49) establece; *“La ley N°20.899 vino a precisar la interacción de ambos regímenes. En efecto, dicha ley estableció que las empresas bajo el régimen de renta atribuida podrán tener inversiones en empresas del régimen parcialmente integrado. Sin embargo, las empresas sujetas al régimen parcialmente integrado no podrán tener inversiones en empresas bajo el régimen de renta atribuida. De esta forma, no podrán quedar sujetas al régimen de renta atribuida una sociedad holding y su filial operativa, toda vez que la sociedad operativa no cumpliría los requisitos para optar a ellos.”*. De lo anterior se desprende que las restricciones en cuanto al cumplimiento de los requisitos de cada régimen tributario establecen limitaciones a las estructuras societarias de los grupos empresariales.

Sin embargo, ante las dificultades en la aplicación práctica, en cuanto a la transición de los antiguos regímenes con respecto a los nuevos, las normas transitorias, los requisitos de entrada y permanencia, plazos, formalidades y la interacción entre los regímenes 14A y 14B, el SII con fecha 14 de Julio de 2016, publicó la Circular N°49 la cual instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N°20.780 y N°20.899 a la LIR y demás normas legales, relacionadas con los nuevos regímenes generales de tributación sobre renta efectiva en base a contabilidad completa, vigentes a contar del 1° de enero de 2017, en la cual en su parte introductoria se destaca *“...el régimen de tributación del impuesto a la renta contenido en la LIR mantiene su principal característica, que es la integración existente entre el impuesto de primera categoría que afecta a las rentas obtenidas por la empresa (IDPC) y los impuestos finales que deben pagar sobre dichas rentas los propietarios, comuneros, socios o*

accionistas de éstas (IGC o IA), y que se desprende de lo establecido en el artículo 20 de la LIR, al señalar que el IDPC “podrá ser imputado a los impuestos global complementario y adicional de acuerdo con las normas de los artículos 56, N°3 y 63”. Sin embargo, en el régimen de imputación parcial de crédito, tal como su nombre lo indica, la integración es parcial, por cuanto, como regla general, sólo una parte del IDPC soportado por la empresa podrá ser imputado en contra de los impuestos finales...”

Por último el SII, frente a los problemas de aplicación de la normativa y en cuanto a la facultad de interpretación del SII, emitió una serie de Oficios con el objetivo de aclarar distintos puntos de la normativa, entre los cuales destacamos los siguientes: El Oficio N°471 del 5 de marzo de 2018, en el cual el SII responde 5 consultas relacionadas con los nuevos regímenes generales de tributación, consultas asociadas con la confección de los RRE y sus saldos iniciales, créditos SAC asociados, determinación de la Tasa Efectiva del Fondo de Utilidades Tributables (en adelante “TEF”), orden de imputación en el caso de absorción de pérdidas por Pago Provisional de Utilidades Absorbidas (en adelante “PPUA”) y por último sobre el Impuesto Sustitutivo del Fondo de Utilidades Tributables (en adelante “ISFUT”), el Oficio N°474 del 5 de marzo de 2018 en el cual el SII, indica cómo procede el reajuste del capital pagado para efectos del RAI y Oficio N°476 del 5 de marzo de 2018 en el cual el SII indica cómo procede la determinación del saldo inicial del RAI y efectos de la recuperación del PPUA.

3.3 Determinación de la Renta Líquida Imponible.

La determinación de la RLI es el mecanismo por el cual se determina la base imponible del IDPC, para poder llegar a este resultado se debe seguir las indicaciones establecidas en los artículos 29 al 33 de la LIR. Este procedimiento, consta en términos generales en 4 pasos. El primer paso corresponde a determinar el total de los ingresos brutos generados por la empresa durante el año comercial de acuerdo a lo establecido en el artículo 29 de la LIR. El segundo paso corresponde a determinar la cantidad total de los costos directos que tuvo que desembolsar la empresa durante el año comercial de acuerdo a lo establecido en el artículo 30 de la LIR, este monto se resta a los ingresos brutos determinados anteriormente, llegando al resultado bruto. El tercer paso corresponde a determinar todos los gastos necesarios para producir la renta del año comercial de acuerdo a lo establecido en el artículo 31 de la LIR, una vez determinado, se restan al resultado bruto, permitiendo llegar a la renta líquida. El cuarto y último paso corresponde a realizar todos los ajustes a la renta líquida que indique la ley de acuerdo a los artículos 32 y 33 de la LIR, una vez realizados estos ajustes a la renta líquida, llegamos al resultado final que es la RLI. Lo anterior se puede resumir de acuerdo a lo siguiente:

Tabla N°1	
RLI	\$
Ingresos Brutos (ART 29)	(+)
Costos Directos (ART 30)	(-)
Renta Bruta	(=)
Gastos Necesarios (ART 30)	(-)
Renta Líquida	(=)
Agregados (ART 32-33)	(+)
Deducciones (ART 32-33)	(-)
Base Imponible IDPC	(+/-)

*TABLA DE ELABORACIÓN PROPIA

3.3.1 Determinación de la Renta Líquida Imponible hasta el 31.12.2016.

La determinación de la RLI vigente al 31.12.2016, se debe confeccionar según lo establecido en los artículos 29 al 33 de la LIR. Para iniciar la determinación de la RLI debemos partir por los ingresos brutos, que están definidos según el artículo 29 de la LIR vigente al 31 de diciembre del 2016, este artículo lo define como *“todos los ingresos derivados de la explotación de bienes y actividades incluidas en la presente categoría”*, para estos ingresos no se deberá tomar en cuenta los ingresos que no sean constitutivos de renta según el artículo 17 de la LIR.

El artículo 30 de la LIR, permite determinar la renta bruta, procedimiento en el cual la empresa resta del total de los ingresos brutos los costos directos de los bienes y servicios que se requieran para la obtención de dicha renta, al realizar esta operación, llegamos a la renta bruta del año comercial en cuestión.

El artículo 31 de la LIR en su inciso primero define en términos generales el concepto de Gasto; *“La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30, pagados o*

adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio.”. Descontados los gastos necesarios para producir la renta se obtiene la renta líquida.

Teniendo definida la renta líquida, aplican los ajustes establecidos en el artículo 32 de la LIR, que corresponde a los ajustes por corrección monetaria según lo previsto en el artículo 41. Posteriormente, se debe depurar la renta líquida de acuerdo a los ajustes establecidos en el artículo 33, con esto último se obtiene la base del IDPC, que corresponde a la RLI.

3.3.2 Determinación de la Renta líquida Imponible a contar del 01.01.2017 hasta el 31.12.2019.

La determinación de la RLI vigente al 31.12.2019 se debe confeccionar según lo establecido en los artículos 29 al 33 de la LIR. Con respecto al análisis realizado precedentemente, la estructura general en la determinación de la RLI no presenta grandes cambios, por lo cual para efectos de este análisis consideraremos los cambios respecto a una RLI de un contribuyente acogido al régimen 14A con respecto a uno 14B.

Ahora bien, respecto a los ajustes realizados, cabe destacar que el artículo 33, en su número 2, incorpora la Letra C, en la cual establece que se deducirán; *“Las cantidades a que se refieren los numerales i. del inciso primero e i. del inciso tercero, del artículo 21”.*

Por último, en el periodo tributario en cuestión, un cambio importante introducido para los contribuyentes afectos al régimen 14A es el artículo 33 n°5 de la LIR, estableciendo que estas empresas deben incorporar a la RLI los dividendos o retiros

recibidos de otras empresas debidamente incrementados, es decir, agregando también los créditos que traen estos retiro o distribuciones, formando parte de la RLI. Una vez determinado el valor de la RLI se debe determinar el IDPC, contra este impuesto se pueden utilizar los créditos que fueron parte de la RLI, agregados por el artículo 33 n°5.

3.4 Descripción del gasto necesario para producir la renta establecido en el Artículo 31 de la LIR.

3.4.1 Gasto necesario para producir la renta hasta el 31.12.2016.

De acuerdo a la facultad de interpretación que posee el SII, y mediante la publicación de diversos pronunciamientos que tienen vigencia para los gastos pagados o adeudados hasta el 31 de diciembre de 2019, se estableció que, para que un gasto pudiera ser calificado de necesario para producir la renta y ser susceptible de ser rebajado en la determinación de la RLI de primera categoría, debía reunir los requisitos copulativos desarrollados anteriormente de acuerdo a Oficio N°1.871 de 23 de mayo 2006.

Ahora bien, la excelentísima corte suprema de acuerdo a Fallo 8421-2013 de fecha 10 de Noviembre de 2014, concluyó con respecto al concepto de Gasto del artículo 31 de la LIR ,que; *"Que si bien el concepto de gasto necesario no ha sido definido por la Ley de 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." De acuerdo a lo concluido, se puede apreciar que los gastos necesarios para producir la renta deben cumplir con los conceptos de inevitables y obligatorios, requisitos que en la práctica tributaria se suman a los ya mencionados por el SII.

3.4.2. Gasto necesario para producir la renta a contar del 01.01.2017 hasta el 31.12.2019.

Con respecto a la definición de gastos necesarios para producir la renta, y de acuerdo al análisis realizado precedentemente, para el periodo analizado, la definición no experimentó cambios desde el punto de vista jurídico, por lo cual para efectos de este análisis consideraremos lo definido en el punto anterior. Con respecto a las modificaciones más relevantes introducidas mediante la Ley N°20.780, podemos mencionar por ejemplo la regulación de los gastos de supermercados.

3.5 Tipos de Contribuyentes para efectos de la aplicación del Artículo 21.

De acuerdo con la normativa vigente establecida mediante el DL N°824, la LIR distingue a contribuyentes de primera y de la segunda categoría de acuerdo al tipo de renta o ingresos que obtengan de acuerdo a la ley. En primera categoría distinguen las rentas del capital o de empresas comerciales, industriales, mineras y otras, mientras que en la segunda categoría califican las rentas del trabajo tales como sueldos, honorarios, salarios, etc.

Ahora bien, en temas específicos podemos encontrar clasificaciones desde el punto de vista jurídico respecto del tipo de sociedad, tales como; sociedades civiles,

comerciales o entes sin personalidad jurídica. Sin embargo, para efectos del presente estudio nos enfocaremos en aquella clasificación que se ajusta más a la definición del artículo 21 de la LIR, que distingue entre contribuyente que declaran rentas efectivas de acuerdo a un balance general según contabilidad completa y los que no determina renta efectiva como es el caso de los contribuyentes de Renta Presunta o también de regímenes simplificados como por ejemplo el régimen Pyme Transparente.

Respecto a lo anterior, la definición del Inciso primero del artículo 21 de la LIR vigente da la fecha, establece; *“Las sociedades anónimas, los contribuyentes el número 1 del artículo 58, los empresarios individuales, comunidades y sociedades de personas que declaren sus rentas efectivas de acuerdo a un balance general según contabilidad completa, deberán declarar y pagar conforme a los artículos 65, número 1 y 69 de esta ley...”* De lo anterior, podemos distinguir que el artículo mencionado aplica en su inciso primero clasificando a aquellos contribuyentes que declaran renta efectiva como afectos a este impuesto sancionatorio de carácter único.

Posteriormente, el Inciso Tercero del artículo mencionado anteriormente, establece que: *“Los contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional, que sean propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas, comunidades o sociedades que determinen su renta efectiva de acuerdo a un balance general según contabilidad completa, deberán declarar y pagar los impuestos referidos...”*, De lo anterior, se confirma nuevamente que los contribuyentes afectos en este literal también deben determinar su renta efectiva mediante contabilidad completa, por lo

tanto del análisis realizado al artículo 21, podemos constatar que el impuesto solo aplica para aquellos contribuyentes analizados anteriormente, dejando fuera a contribuyentes de Renta presunta, Régimen tributario Pyme transparente, personas sin domicilio ni residencia en Chile, entre otros.

El artículo 17 del CT, establece en su Inciso primero, que; *“Toda persona que deba acreditar la renta efectiva, lo hará mediante contabilidad fidedigna, salvo norma en contrario.”*. Mientras que, en su inciso segundo, establece; *“los libros de contabilidad deberán ser llevados en lengua castellana y sus valores en la forma señalada en el artículo 18, debiendo ser conservados por los contribuyentes, junto con la documentación correspondiente, mientras esté pendiente el plazo que tiene el Servicio para la revisión de las declaraciones...”*. De lo anterior se desprende la obligación que tienen los contribuyentes de llevar contabilidad cuando declaran sus rentas efectivas, de acuerdo con las disposiciones que establece el SII en los artículos 17 y 18 del CT.

Por último, para efectos prácticos, el SII define Renta efectiva con contabilidad completa como: *“Es aquella que obliga al contribuyente a llevar Libros Caja, Diario, Mayor e Inventarios y Balances, además de los libros auxiliares que exija la ley, tales como Libro de Ventas Diarias, de Remuneraciones, de Impuestos Retenidos y el Registro del Fondo de Utilidades Tributables (FUT).”*. Por otra parte, Polanco (2013) establece que se entiende por renta efectiva; *“La renta efectiva por excelencia debe ser determinada mediante contabilidad completa y balance general, es decir, la renta debe someterse a las normas establecidas en los artículos 29 al 33 y 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.”*

3.6 Descripción de los Gastos Rechazados del Artículo 21 de la LIR previo al 31.12.2012.

De acuerdo al análisis histórico que se desarrollará más adelante, es importante exponer una breve descripción acerca del origen del actual artículo 21 de LIR que conocemos actualmente, para esto es necesario hacer mención la Ley N°18.293 con fecha de publicación el 31 de enero de 1984, dicha ley en el Número 10 del artículo primero incorpora sustituir el anterior artículo 21 de la LIR que establecía el denominado Impuesto Tasa Adicional que, con alícuota de 40% afectaba a las sociedades anónimas y en comandita por acciones, constituidas en Chile, sobre sus rentas tanto percibidas como devengadas. Lo anterior fue sustituido por un nuevo artículo 21 compuesto de 6 incisos de acuerdo con lo siguiente:

“Los empresarios individuales y las sociedades que determinen la renta imponible sobre la base de la renta efectiva demostrada por medio de contabilidad, deberán considerar como retiradas de la empresa, al término del ejercicio, todas aquellas partidas señaladas en el N°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, y los préstamos que las sociedades de personas efectúen a sus socios personas naturales.

También se considerarán retiradas de la empresa al término del ejercicio, las rentas presuntas determinadas en virtud de las normas de esta ley, y aquellas provenientes de la aplicación de lo dispuesto en los artículos 35°, 36°, inciso segundo, 38°, inciso segundo, 70° y 71°, según proceda.

Las sociedades anónimas y los contribuyentes afectos al impuesto adicional, deberán pagar en calidad de impuesto único de esta ley, que no tendrá el carácter de impuesto de categoría, un 40% sobre las cantidades a que se refiere el inciso primero, con exclusión del impuesto territorial pagado, y sobre las rentas que resulten por aplicación de lo dispuesto en los artículos 35°, 36°, inciso segundo, 38°, inciso segundo, y artículo 71°, según corresponda.

En el caso de sociedades anónimas que sean socios de sociedades de personas, se aplicará el impuesto de primera categoría a la participación efectiva que les corresponda en una sociedad sujeta a renta presunta, dándose de crédito el impuesto que afecte a esta renta, y el impuesto del inciso anterior a aquellas partidas que de acuerdo con los incisos primero y segundo de este artículo deban considerarse retiradas de la sociedad de personas, salvo el caso de los préstamos, calculando el referido impuesto sobre la parte que corresponda a la sociedad anónima y rebajando como crédito el impuesto de primera categoría que afecte a dichas partidas.

Lo dispuesto en los dos incisos anteriores se aplicará también a las sociedades en comanditas por acciones, pero el impuesto del 40% gravará sólo las cantidades que proporcionalmente correspondan a las utilidades de los socios accionistas. Lo que reste de las cantidades mencionadas se considerará retirado por los socios gestores.

En el caso de cesión o venta de derechos o cuotas que se tengan en sociedades de personas, sociedades de hecho o comunidades, las utilidades comprendidas en

dicha cesión o venta se gravarán cuando sean retiradas por el cesionario o comprador.”

El SII mediante la publicación de la Circular N°45 de fecha 24 de octubre de 1984 denominada: “*Análisis del nuevo artículo 21 de la LIR*”, imparte instrucciones pertinentes relativas a las nuevas materias, respecto de las modificaciones efectuadas por la Ley N°18.293 al artículo 21 de la LIR. Las instrucciones impartidas se centran en 4 aspectos tributarios, el primero sobre las partidas y rentas que deban considerarse retiradas de la empresa, al término del ejercicio; Segundo, el nuevo impuesto único del 40% que afecta a las sociedades anónimas, en comanditas por acciones y contribuyentes afectos al impuesto adicional; Tercero, situación tributaria de las sociedades anónimas y en comandita por acciones socias de una sociedad de personas sujeta a renta presunta o efectiva frente al impuesto de primera categoría e impuesto único del 40%; y Cuarto, oportunidad en que deben gravarse las utilidades retenidas en las empresas con ocasión de la venta o cesión de los derechos sociales representativos de dichas rentas.

Posteriormente, mediante la publicación de la Ley N°18.489 de fecha 04 de enero de 1986, en el Número 4 del artículo primero se incorporaron modificaciones en los incisos primero, tercero, cuarto y final del artículo 21 de la LIR.

Las instrucciones generales de las modificaciones implementadas fueron tratadas mediante la Circular N°12 de fecha 29 de enero de 1986 en la cual dispone que se comenta en forma general el alcance de las citadas modificaciones, las cuales, en determinados casos, precisan algunas situaciones que no quedaron suficientemente definidas o coordinadas en la ley propiamente tal, es así, como en

el Número 3 de dicha circular se analizan las modificaciones al artículo 21 de la LIR, en la cual destacan tres puntos, el primero de ellos respecto a la introducción de la siguiente frase en el inciso primero; *“con excepción de los gastos anticipados que deban ser aceptados en ejercicios posteriores”*. dicha modificación excluye del gravamen contemplado en este artículo a todos aquellos gastos que normalmente son aceptados como tales, pero que al producirse el desembolso anticipadamente en el ejercicio, se agregan o se encuentran incorporados en la base imponible por corresponder a ejercicios posteriores, como es el caso por ejemplo de los arriendos pagados anticipadamente. El segundo punto por destacar y también en el inciso primero corresponde a la frase; *“los cuales tendrán el mismo tratamiento tributario de los retiros, sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso segundo del N°1 del artículo 54”*. Lo anterior tiene por objetivo que los préstamos que haga la sociedad a sus socios adquieran el mismo tratamiento tributario de los retiros, en lo que dice relación a que tributarán con IGC o IA. Por último, en el inciso tercero incorporó; *“de los impuestos de esta ley y el impuesto territorial pagados”* lo cual tiene por objeto, excluir del gravamen contemplado en este inciso a los impuestos de la LIR pagados en el ejercicio.

ahora bien, mediante la Circular 56 de fecha 29 de octubre de 1986, denominada; *“Análisis de algunas modificaciones introducidas al artículo 21 de la LIR”*; el SII imparte instrucciones más detalladamente con el objeto de reiterar, ampliar y complementar las instrucciones respecto a las modificaciones al artículo 21 de la LIR, ampliando la revisión comentada en el punto anterior a un análisis de acuerdo a cada inciso modificado.

En la década de los 90, el artículo 21 de LIR es sometido nuevamente a modificaciones, de acuerdo a la Ley N°19.398 con fecha de publicación el 04 de agosto de 1995, en la letra a), del artículo tercero se incorporaron modificaciones en los incisos primero y tercero del artículo 21 de la LIR, es así como en el inciso primero se agrega lo siguiente; *“Igualmente se considerará retiro el beneficio que represente el uso o goce, a cualquier título, o sin título alguno, que no sea necesario para producir la renta, por el empresario o socio, por el cónyuge o hijos no emancipados legalmente de éstos, de los bienes del activo de la empresa o sociedad respectiva. Para estos efectos, se presumirá de derecho que el valor mínimo del beneficio será de 10% del valor del bien determinado para fines tributarios al término del ejercicio, o el monto equivalente a la depreciación anual mientras sea aplicable cuando represente una cantidad mayor, y de 11% del avalúo fiscal tratándose de bienes raíces, cualquiera sea el período en que se hayan utilizado los bienes en el ejercicio o en la proporción que justifique fehacientemente el contribuyente. De la cantidad determinada podrán rebajarse las sumas efectivamente pagadas que correspondan al período por uso o goce del bien, constituyendo retiro la diferencia. En el caso de las sociedades anónimas, será aplicable a estos retiros las disposiciones del inciso tercero de este artículo, respecto de sus accionistas. En el caso de contribuyentes que realicen actividades en lugares rurales, no se considerará retiro el uso o goce de los activos de la empresa ubicados en esos lugares. Igual tratamiento tendrá el uso o goce de los bienes de la empresa, ubicados en cualquier lugar, destinados al esparcimiento de su personal, o el uso de otros bienes por éste, si no fuere habitual.”.*

Mientras que el inciso tercero incorpora como cambio más relevante; *“Pagarán también este impuesto único las sociedades anónimas cerradas, siempre que éstas no se encuentren voluntariamente sujetas a las normas de las sociedades anónimas abiertas, por los préstamos que efectúen a sus accionistas personas naturales.”*

Respecto a lo anterior, el SII emite la Circular N°37 del 25 de septiembre de 1995 la cual tenía por objeto, precisar los alcances tributarios de las modificaciones explicadas anteriormente, es así como en el numeral III, letra a) N°1 imparte instrucciones sobre las modificaciones introducidas al artículo 21 de la LIR. En el tenor de las modificaciones anteriormente expuestas, dicha circular establece para las modificaciones del inciso primero que tienen por objeto considerar como retiros, el beneficio que representa para el empresario individual o socio de sociedades de personas o para sus cónyuges o hijos no emancipados legalmente, el uso o goce, a cualquier título o sin título alguno, que no sea necesario para producir la renta de Primera Categoría , de bienes que conforman el activo de las empresas o sociedades que llevan contabilidad completa. Estableciendo posteriormente el monto del beneficio por el uso o goce de los bienes en los distintos casos.

En el N°2 del mismo numeral III, y no menos importante, la circular establece que la modificación del artículo 21 vino a corregir un vacío legal, al agregar como otras rentas afectas al impuesto único que establece dicha norma, aquellas que resulten de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 70 de la LIR respecto al origen de fondos.

Por último, en el N°3 del mismo numeral III establece que el impuesto único afectará a todas las cantidades que las sociedades anónimas cerradas, otorguen, en calidad

de préstamos, aunque éstos no estén formalmente documentados, a sus accionistas, las mencionadas partidas se gravarán en la forma antes indicada, solamente a nivel de las sociedades que las otorgan en calidad de préstamo, que sus beneficiarios deban declararlas en los IGC o IA.

Como se puede apreciar, la estructura del antiguo artículo 21 estaba compuesto por 6 incisos, los cuales solo se fueron modificando en la medida de las necesidades y correcciones de la época, el cual imperó hasta el 31 de diciembre de 2012. Lo anterior se modificó drásticamente, ya que mediante la Ley N°20.630 con fecha de publicación el 27 de septiembre de 2012, trajo consigo en el N°8 del artículo 1°; *“reemplazase el artículo 21, a partir de la vigencia del artículo 3° de esta ley”*, esto es a partir del 01 de enero de 2013, estableciendo la estructura base que se conoce actualmente.

De acuerdo a lo anterior, es que para establecer parámetros entre los dos últimos grandes períodos entre leyes que modificaron el artículo 21, se presentará en detalle cada inciso del artículo 21, con el objeto de visualizar de mejor manera los cambios que fueron introducidos en la norma entre un periodo y otro, incorporando además jurisprudencia para efectos prácticos, los que permitirán entender de mejor manera la evolución en el tiempo del artículo 21.

3.7 Descripción de los Gastos Rechazados afectos a la tributación establecida en el inciso primero del Artículo 21 de la LIR.

3.7.1 Gastos Rechazados afectos a la tributación establecida en el inciso primero del Artículo 21 entre el 01.01.2013 al 31.12.2016.

De acuerdo a la normativa vigente en cuanto al periodo en análisis, esto del 01 de enero de 2013 hasta el 31 de diciembre de 2016, el cual incorpora los cambios introducidos mediante Ley N°20.630 del 27 de septiembre de 2012, que sustituye el inciso primero del artículo 21 de la LIR, de acuerdo a lo siguiente; “ *Las sociedades anónimas, los contribuyentes del número 1, del artículo 58, los empresarios individuales y las sociedades de personas, obligadas a declarar sus rentas efectivas de acuerdo a un balance general según contabilidad completa o acogidas al artículo 14 bis, deberán declarar y pagar conforme a los artículo 65, número 1, y 69, de esta ley, un impuesto único de 35%, que no tendrá el carácter de impuesto de categoría...*” lo anterior se aplicará sobre los literales del i. al iii. definidos como:

“i. Las partidas del número 1, del artículo 33, 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, procediendo su deducción en la determinación de la renta líquida imponible de primera categoría. La tributación señalada se aplicará salvo que estas partidas resulten gravadas conforme a lo dispuesto en el literal i), del inciso tercero de este artículo;

ii. Las cantidades que se determinen por la aplicación de lo dispuesto en los artículos 17, número 8, inciso quinto; 35, 36, inciso segundo; 38, 41 E, 70 y

71, de esta ley, y aquellas que se determine por aplicación de lo dispuesto en los incisos tercero al sexto del artículo 64 del Código Tributario, según corresponda, y

iii. Las cantidades que las sociedades anónimas destinen a la adquisición de acciones de su propia emisión, de conformidad a lo previsto en el artículo 27 A, de la ley N°18.046, sobre Sociedades Anónimas, cuando no las hayan enajenado dentro del plazo que establece el artículo 27 C, de la misma ley. Tales cantidades se ajustarán de acuerdo a la variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes que antecede a aquél en que se efectuó la adquisición y el mes anterior al de cierre del ejercicio en que debieron enajenarse dichas acciones.”

Los gastos que no cumplan con las condiciones establecidas en el Artículo 31, en primer lugar, se agregan según lo establecido en el artículo 33 número 1 letra g), posteriormente se debe cumplir con lo establecido en el artículo 33, número 3, debiendo reajustar según la variación del índice de precios al consumidor (en adelante “IPC”) en el periodo entre la fecha del desembolso y el último día del mes anterior a la fecha del balance. Los gastos rechazados del literal i. del inciso primero del artículo 21, se deducen de la determinación de la RLI y quedarán afectos a un impuesto único de un 35%. El impuesto que resulta de aplicar el 35% sobre la base del gasto rechazado reajustado, se debe declarar en el Formulario 22 (en adelante “F22”) de la empresa. Los gastos de este literal, al ser de carácter único, no tienen efectos en los saldos de FUT y crédito en el periodo vigente al 31 de diciembre de 2016.

Ahora bien, con respecto a los literales ii. y iii., los montos asociados a gastos rechazados de estos numerales formarán parte directa de la Base Imponible Afecta a la tributación del artículo 21 de la LIR con tasa del 35%.

El SII mediante la publicación de la Circular N°45 de fecha 23 de septiembre de 2013, Instruye sobre la tributación establecida en el artículo 21 LIR, con motivo de la sustitución de dicho artículo por la Ley N°20.630, relacionadas con la tributación establecida en su artículo 21, estableciendo lo siguiente: *“la LIR contemplaba reglas de tributación distintas en función de la estructura o forma jurídica del contribuyente. El nuevo artículo 21 de la LIR, simplifica el sistema, igualando la tributación sobre ciertas cantidades que señala, sin distinguir la estructura social ni el tipo de contribuyente que incurren en ellas, aplicándoles en general a dichas sumas, un impuesto con tasa de 35%, en carácter de impuesto único a la renta, a nivel de la empresa.”*

3.7.2. Gastos Rechazados afectos a la tributación establecida en el inciso primero del Artículo 21 a contar del 01.01.2017 hasta el 31.12.2019

De acuerdo a la normativa vigente en cuanto al periodo en análisis, esto desde el 01 de enero del 2017 hasta el 31 de diciembre de 2019, el cual incorpora los cambios introducidos mediante Ley N°20.780 del 29 de septiembre de 2014, con entrada en vigencia de acuerdo al Artículo primero transitorio que establece: *“Las modificaciones a la ley sobre Impuesto a la Renta contenidas en el artículo 1° de la presente ley, entrarán en vigencia a contar del 1 de enero de 2017”*, el cual sustituye el inciso primero del artículo 21 de la LIR, de acuerdo a lo siguiente; *“Las sociedades anónimas, los contribuyentes del número 1 del artículo 58, los empresarios*

individuales, comunidades y sociedades de personas que declaren sus rentas efectivas de acuerdo a un balance general según contabilidad completa, deberán declarar y pagar conforme a los artículos 65, número 1, y 69 de esta ley, un impuesto único de 40%, que no tendrá el carácter de impuesto de categoría...” lo anterior se aplicará sobre los literales del i. al iii. definidos como:

“i. 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. La tributación señalada se aplicará, salvo que estas partidas resulten gravadas conforme a lo dispuesto en el literal i) del inciso tercero de este artículo;

ii. Las cantidades que se determinen por aplicación de lo dispuesto en los artículos 17, número 8, inciso cuarto; 35, 36, inciso segundo; 38, 41 E, 70 y 71 de esta ley, y aquellas que se determinen por aplicación de lo dispuesto en los incisos tercero al sexto del artículo 64, y en el artículo 65 del Código Tributario, según corresponda, y

iii. Las cantidades que las sociedades anónimas destinen a la adquisición de acciones de su propia emisión, de conformidad a lo previsto en el artículo 27 A de la ley N°18.046, sobre Sociedades Anónimas, cuando no las hayan enajenado dentro del plazo que establece el artículo 27 C de la misma ley. Tales cantidades se ajustarán de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el mes que antecede a aquél en que se efectuó la adquisición y el mes anterior al de cierre del ejercicio en que debieron enajenarse dichas acciones.”

Los gastos que no cumplan con las condiciones establecidas en el artículo 31, en primer lugar, se agregan según lo establecido en el artículo 33 número 1 letra g), posteriormente se debe cumplir con lo establecido en el artículo 33 número 3, debiendo reajustar según la variación del IPC en el periodo entre la fecha del desembolso y el último día del mes anterior a la fecha del balance. Posteriormente por aplicación de la Letra c), del Número 2, del artículo 33, se deducen de la determinación de la RLI y quedarán afectos a un impuesto único de un 40%. El impuesto que resulta de aplicar el 40% sobre la base del gasto rechazado reajustado, se debe declarar en el F22 de la empresa. Los gastos de este literal, al ser de carácter único, no tienen efectos en los saldos de los RRE tanto para contribuyentes del régimen 14A como 14B.

Ahora bien, con respecto a los literales ii. y iii., los montos asociados a gastos rechazados de estos numerales formarán parte directa de la Base Imponible Afecta a la tributación del artículo 21 de la LIR con tasa del 40%.

El SII mediante la publicación de la Circular N°71 de fecha 23 de julio de 2015, Instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N°20.780 a la LIR, relacionadas con la tributación establecida en su artículo 21. Posteriormente se modifica lo anterior mediante la publicación de la Circular N°39 de fecha 08 de julio de 2016, la cual instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N°20.899, a la LIR y a la Ley N°20.780, en la cual realiza pequeñas modificaciones con respecto a la aplicación del artículo 21 de la LIR, concluyendo en ambas que el nuevo texto del artículo 21 de la LIR mantiene la estructura de las normas incorporadas por la Ley N°20.630.

Por otra parte y a modo de ejemplo, durante el período en análisis el SII mediante Oficio N°1095 del 23 de abril de 2019, establece el tratamiento tributario de las compensaciones por la indisponibilidad del suministro eléctrico que deben efectuar las empresas de distribución de energía eléctrica a sus usuarios, concluyendo que: *“La compensación contemplada en el artículo 16 B de la Ley N°18.410, que debe efectuar la empresa distribuidora de energía eléctrica a sus usuarios, constituye un gasto rechazado gravado con el IU establecido en el inciso primero, del artículo 21 de la LIR.”*

3.8 Descripción de los Gastos Rechazados no afectos a la tributación establecida en el Artículo 21 de la LIR.

3.8.1. Gastos Rechazados no afectos a la tributación establecida en el Artículo 21 entre el 01.01.2013 al 31.12.2016.

De acuerdo a la normativa vigente en cuanto al periodo en análisis, es que mediante la promulgación de la Ley N°20.630, se reemplazó el inciso segundo por lo siguiente: *“No se afectarán con este impuesto, ni con aquel señalado en el inciso tercero siguiente: (i) los gastos anticipados que deban ser aceptados en ejercicios posteriores; (ii) el impuesto de Primera Categoría; el impuesto único de este artículo; el impuesto del número 3, del artículo 104, y el impuesto territorial, todos ellos pagados; (iii) los intereses, reajustes y multas pagados al Fisco, Municipalidades y a organismos o instituciones públicas creadas por ley; y, (iv) los pagos a que se refiere el número 12°, del artículo 31 y el pago de las patentes mineras, en ambos casos en la parte que no puedan ser deducidos como gasto.”*

Dicho texto se mantuvo vigente solo por un año, ya que, mediante la Ley N°20.727 de fecha de promulgación 20 de enero de 2014, se agregó lo siguiente: *“y (v) los pagos o desembolsos que se efectúen con motivo de la aprobación o ejecución de un proyecto o de actividades empresariales que cuenten o deban contar, de acuerdo a la legislación sobre medio ambiente, con una resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividades y que consten en un contrato o convenio suscrito con una autoridad pública, una organización dotada de personalidad jurídica de acuerdo al Título XXXIII del Libro I del Código Civil, una organización comunitaria constituida en conformidad a la ley N°19.418, sobre juntas de vecinos y demás organizaciones comunitarias, o en conformidad a la ley N°19.253, sobre comunidades indígenas, que guarden relación con grupos, sectores o intereses de la localidad respectiva, siempre que no se efectúen directa o indirectamente en beneficio de empresas del mismo grupo empresarial o de personas o entidades relacionadas en los términos del artículo 100 de la ley N°18.045, sobre mercado de valores. Las empresas deberán informar al Servicio de Impuestos Internos, en la forma y oportunidad que éste determine mediante resolución, el monto total de la inversión destinada a la ejecución del proyecto o actividad, los pagos efectuados en cumplimiento de las obligaciones señaladas, la identificación de los beneficiarios de los mismos, así como cualquier otro antecedente relacionado. Con todo, igualmente se afectarán con el impuesto establecido en el inciso primero de este artículo, en la parte correspondiente al exceso, cuando los pagos o desembolsos excedan de la cantidad menor a la suma equivalente al 2% de la renta líquida imponible del ejercicio respectivo, del 1,6 por mil del capital propio tributario de la empresa, según el valor de éste al término del*

ejercicio respectivo, o del 5% de la inversión total anual que se efectúe en la ejecución del proyecto.”, con vigencia a partir del 01 de enero de 2014 de acuerdo a lo establecido en el artículo segundo transitorio de dicha Ley.

Los gastos que no cumplan con las condiciones establecidas en el artículo 31, en primer lugar se agregan según lo establecido en el artículo 33 número 1 letra g), posteriormente se debe cumplir con lo establecido en el artículo 33 número 3, debiendo reajustar según la variación del IPC en el periodo entre la fecha del desembolso y el último día del mes anterior a la fecha del balance, que cumplan las condiciones del inciso segundo del artículo 21 de la LIR, quedando agregado a la RLI del ejercicio y gravado con el IDPC.

Los gastos rechazados del inciso segundo del artículo 21 de la LIR, generan un efecto en el FUT, ya que, el gasto rechazado del inciso segundo del artículo 21 de la LIR reajustado debe ser rebajado de la columna del FUT correspondiente. También, se debe descontar de la columna crédito el monto que resulte de la multiplicación del gasto rechazado del inciso segundo del artículo 21 de la LIR reajustado por la tasa de impuesto vigente en el año comercial.

Por otra parte, durante el período en análisis el SII mediante Oficio N°888 del 26 de abril de 2017, establece que para el caso particular de determinados desembolsos vinculados a un proyecto que requiere ser sometido al sistema de evaluación de impacto ambiental, proceso de evaluación que concluye con una resolución que califica ambientalmente el proyecto, el cual es denominado “RCA”. Establece que para cumplir con lo establecido en el artículo 31, debe seguir lo siguiente; *“no es suficiente que un gasto revista el carácter de obligatorio para el contribuyente, para*

que éste sea deducible en la determinación de la renta líquida imponible afecta a IDPC. Además, el gasto en cuestión requiere que sea imprescindible o indispensable considerando el giro del negocio o empresa, para generar la renta afecta a IDPC. La necesidad de un gasto implica determinar, en cada caso concreto y considerando las circunstancias particulares de la actividad desarrollada por el contribuyente, si el desembolso incurrido contribuye a la producción de la renta afecta a IDPC.” Finalmente, dichos gastos, en la medida que cumplan con las condiciones establecidas en el RCA serán aceptado, mientras que para el resto de los gastos establece lo siguiente: “Los desembolsos que obedezcan a medidas no comprendidos en la RCA, efectuados entre el 1° de enero del 2014 y el 31 de diciembre del 2016, no cumplen con las exigencias para ser deducibles como gasto necesario en la determinación de la renta líquida imponible afecta a IDPC. Sin perjuicio de ello, si cumplen con los requisitos del literal v) del inciso segundo del artículo 21 de la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre del 2016, no quedan afectos a la tributación dispuesta en el artículo 21 de la LIR”.

3.8.2, Gastos Rechazados no afectos a la tributación establecida en el Artículo 21 a contar del 01.01.2017 hasta el 31.12.2019.

De acuerdo a la normativa vigente en cuanto al periodo en análisis, esto desde el 01 de enero del 2017 hasta el 31 de diciembre de 2019, el inciso segundo del artículo 21 de la LIR, establecía lo siguiente; “No se afectarán con este impuesto, ni con aquel señalado en el inciso tercero siguiente: (i) los gastos anticipados que deban ser aceptados en ejercicios posteriores; (ii) el impuesto de Primera Categoría; el impuesto único de este artículo y el impuesto territorial, todos ellos pagados; (iii)

los intereses, reajustes y multas pagados al Fisco, municipalidades y a organismos o instituciones públicas creadas por ley, y (iv) las partidas a que se refiere el número 12° del artículo 31 y las patentes mineras, en ambos casos en la parte que no puedan ser deducidas como gasto. ”

Los gastos que no cumplan con las condiciones establecidas en el artículo 31, en primer lugar se agregan según lo establecido en el artículo 33 número 1 letra g), posteriormente se debe cumplir con lo establecido en el artículo 33 número 3, debiendo reajustar según la variación del IPC en el periodo entre la fecha del desembolso y el último día del mes anterior a la fecha del balance, que cumplan las condiciones del inciso segundo del artículo 21 de la LIR, quedando agregado a la RLI del ejercicio y gravado con el IDPC.

Los gastos rechazados del inciso segundo del artículo 21 de la LIR, generan un efecto en los registros empresariales de los regímenes 14A y 14B de la LIR. Para el régimen 14A el gasto rechazado del inciso segundo del artículo 21 de la LIR reajustado debe ser rebajado de la columna RAP correspondiente. Mientras que, para el régimen 14B sólo afectará a la columna de créditos SAC, deduciendo el monto que resulte de la multiplicación del gasto del inciso segundo del artículo 21 de la LIR reajustado por la tasa de impuesto vigente en el año comercial.

Por otra parte, durante el período en análisis el SII mediante Oficio N°561 del 15 de marzo de 2017 respecto de las sumas pagadas a título de multas, derivadas del incumplimiento de obligaciones establecidas en contrato de obra pública fiscal, celebrado con el ministerio de obras públicas (en adelante “MOP”), para lo cual establece que en el caso de multas comprendidas en un contra estas no se aplican

como consecuencia del ejercicio de potestades sancionatorias conferidas por ley concluyendo lo siguiente: *“Cuando el fundamento que origina una multa aplicada por un organismo Estatal es un incumplimiento contractual y no una infracción legal o reglamentaria, no reviste la naturaleza jurídica de una multa fiscal como sanción administrativa; por lo que más bien se trata de una consecuencia jurídica de una situación expresamente prevista en las bases y en el contrato, lo que no implica el ejercicio del ius puniendi o potestad sancionatoria del Estado, no estando por consiguiente comprendida en la norma de excepción contenida en la primera parte, del inciso 2°, del artículo 21, de la LIR.”* Por lo tanto, dichas multas son gravadas con la tributación del artículo 21 inciso primero.

Ahora bien, la excelentísima corte suprema difiere de lo señalado por el SII de acuerdo a Fallo 97771-2016, en el cual concluyó con respecto al concepto anteriormente analizado que, *“toda vez que si bien es cierto las multas se originan en un contrato en que está involucrado el Ministerio de Obras Públicas como contraparte, dicha institución, según se indicó precedentemente, actúa en su carácter de autoridad pública en aras de satisfacer necesidades colectivas, por lo tanto, no se trata de un mero acto entre particulares, en consecuencia, las multas establecidas en virtud del referido instrumento -para el evento de incumplimientos- resultan alcanzadas por la exención, tal como lo establecieron los jueces de la instancia.”*

3.9 Descripción de los Gastos Rechazados afectos a la tributación establecida en el inciso tercero del Artículo 21 de la LIR.

3.9.1 Gastos Rechazados afectos a la tributación establecida en el inciso tercero del Artículo 21 entre el 01.01.2013 al 31.12.2016.

De acuerdo a la normativa vigente en cuanto al periodo en análisis, esto es hasta el 31 de diciembre de 2016, el inciso tercero del artículo 21 de la LIR, establecía lo siguiente; *“Los contribuyentes de los Impuestos Global Complementario o Adicional, que sean accionistas de sociedades anónimas o en comandita por acciones, los contribuyentes del número 1, del artículo 58, los empresarios individuales y los socios de sociedades de personas, sea que la empresa o sociedad respectiva se encuentre obligada a declarar sus rentas efectivas de acuerdo a un balance general según contabilidad completa, o se encuentre acogida al artículo 14 bis, deberán declarar y pagar los impuestos señalados, según corresponda, sobre las cantidades que se señalan a continuación en los literales i) al iv) de este inciso, impuestos cuyo importe se incrementará en un monto equivalente al 10% de las citadas cantidades. Esta tributación se aplicará en reemplazo de la establecida en el inciso primero.”*

Respecto al mecanismo de tributación de este inciso, cabe destacar que cada uno de los literales mencionados establece su propia forma de determinar la base de este impuesto: i. Retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero, ii. Préstamos que la empresa efectúe a sus propietarios, socios o accionistas, iii. El beneficio que represente por uso y goce de los bienes del activo de la empresa. iv. Bienes de la empresa entregados en garantía por obligaciones de sus propietarios, socios o accionistas. Los cuales se incrementarán

en un monto equivalente al 10% de las citadas cantidades, se declara en el anverso F22 del socio.

Ahora bien, en cuanto al efecto en la determinación de la RLI de la empresa, cuando se trate de retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero establecidas en el literal i. Los gastos que no cumplan con las condiciones establecidas en el artículo 31, en primer lugar, se agregan según lo establecido en el artículo 33 número 1 letra g), posteriormente se debe cumplir con lo establecido en el artículo 33, número 3, debiendo reajustar según la variación del IPC en el periodo entre la fecha del desembolso y el último día del mes anterior a la fecha del balance. Los gastos rechazados del literal i. del inciso tercero del artículo 21, se deducen de la determinación de la RLI y quedarán afectos a IGC del propietarios, socio o accionista, más un recargo de un 10%.

Una vez determinada la base imponible del impuesto del artículo 21 inciso tercero, el monto determinado debe ser declarado en la sección de base imponible anual de IGC, para que este sea afectado con impuestos finales. Posteriormente, se debe aplicar el 10% sobre esta base imponible del artículo 21 inciso tercero, el resultado de esta multiplicación se debe sumar al IGC a pagar por el propietario, socio o accionista. Por ejemplo, en el AT 2017, la base imponible del artículo 21 inciso tercero se debe declarar en la línea 3, para formar parte de la base imponible del IGC. El monto total de la línea 3 se debe multiplicar por 10% y declarar en la línea 21 sumando al IGC determinado.

3.9.2 Gastos Rechazados afectos a la tributación establecida en el inciso tercero del Artículo 21 a contar del 01.01.2017 hasta el 31.12.2019.

De acuerdo a la normativa vigente en cuanto al periodo en análisis, esto desde el 01 de enero del 2017 hasta el 31 de diciembre de 2019, el inciso tercero del artículo 21 de la LIR, establecía lo siguiente; *“Los contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional, que sean propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas, comunidades o sociedades que determinen su renta efectiva de acuerdo a un balance general según contabilidad completa, deberán declarar y pagar los impuestos referidos, según corresponda, sobre las cantidades que se señalan a continuación en los literales i) al iv), impuestos cuyo importe se incrementará en un monto equivalente al 10% de las citadas cantidades. Esta tributación se aplicará en reemplazo de la establecida en el inciso primero”*

Respecto al mecanismo de tributación de este inciso, cabe destacar que cada uno de los literales mencionados establece su propio mecanismo en base a: i. Retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero, ii. Préstamos que la empresa efectúe a sus propietarios, socios o accionistas, iii. El beneficio que represente por uso y goce de los bienes del activo de la empresa. iv. Bienes de la empresa entregados en garantía por obligaciones de sus propietarios, socios o accionistas. los cuales se incrementarán en un monto equivalente al 10% de las citadas cantidades.

Respecto, al mecanismo en cómo tributan los gastos rechazados del inciso tercero del artículo 21 de la LIR en análisis, no registra modificaciones con respecto al periodo anterior en análisis.

Por otra parte, durante el período en análisis el SII mediante Oficio N°834 del 25 de marzo de 2019, se pronuncia sobre la aplicación de la disposición establecida en el literal iii.- del inciso 3° del artículo 21 de la LIR, en el caso de inmueble de propiedad de una sociedad en la que la recurrente y su ex marido (padre de sus hijos) son socios, y que es habitado o usado sólo por ella y sus hijos, concluyendo lo siguiente; *“De acuerdo a lo establecido en el literal iii.-, del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR, el beneficio que representa el uso, por parte de los socios de una sociedad, de un bien raíz de propiedad de esta última, se encuentra afecto al Impuesto Global Complementario o el Impuesto Adicional según corresponda, impuestos que se deben incrementar en un monto equivalente al 10% de las cantidades afectadas con ellos.”*

4. Desarrollo de Contenido.

En esta sección, se expone un análisis desde la perspectiva histórica respecto del tratamiento tributario de los gastos rechazados afectos y no afectos con la tributación del artículo 21 de la LIR, dicho análisis nos permitirá validar y dar respuesta a la hipótesis definida para presente investigación:

“La hipótesis a validar en la presente investigación corresponde a determinar, si es correcto afirmar que, el SII ha mantenido una interpretación administrativa uniforme durante los años, acerca del artículo 21 de la LIR, la cual se ha caracterizado por mantener, un mayor énfasis al cumplimiento de los requisitos para que un gasto no aceptado sea gravado con la tributación única, que por sobre el objetivo de sancionar y castigar los desembolsos que benefician directamente a los socios, accionistas o propietarios de una empresa mediante incrementos de patrimonio.”

Para probar la hipótesis se desarrollará el respectivo subtema correspondiente a un análisis histórico de la ley, y de las interpretaciones que ha tenido el SII de este artículo a lo largo de los años. Lo anterior a través del análisis del artículo 21 y sus modificaciones, así como de la jurisprudencia administrativa como son Circulares y Oficios, esto con el fin de ilustrar de mejor manera los diferentes hitos en materia tributaria respecto a los Gastos Rechazados.

4.1 Primera aproximación al artículo 21 de la LIR.

El análisis de la normativa del artículo 21 para efectos de la presente investigación se remonta a partir de la Ley N°18.293 del año 1984, la cual sustituye por completo el artículo 21 que se encontraba vigente en aquella época, estableciendo un nuevo impuesto de carácter único y sancionatorio, estructurado en 6 incisos con elementos distintivos que se mantienen incluso en la actualidad.

Dicho artículo 21, en su concepción distingue dos tratamientos, el primero referente a partidas que deben considerarse retiradas de la empresa o gravadas especialmente al término del ejercicio, esto tanto para los empresarios individuales, como para las sociedades que determinan la renta imponible sobre renta efectiva mediante contabilidad completa. El inciso primero y segundo se encargan de distinguir 4 partidas, (1) las partidas señaladas en el N°1 del artículo 33 de la LIR que correspondan a retiros de especies o cantidades representativas de desembolsos de dinero, (2) préstamos que las sociedades de personas efectúen a sus socios personas naturales, (3) las rentas presuntas determinadas en virtud de las normas de esta ley y, (4) las provenientes de la aplicación de lo dispuesto en los artículos 35, 36, inciso segundo, 38, inciso segundo, 70 y 71.

Lo anterior, como podemos ver, no castiga ni sanciona con un impuesto de carácter único, sino más bien, las entiende retiradas y se gravan respecto del empresario individual y socio de sociedades de personas con el IGC o IA respectivo, lo que claramente es un escenario más favorable al que será descrito más adelante, y que en cierta medida no vendría a sancionar conductas de los contribuyentes ya que en caso de ser detectado, el castigo corresponde a tributar con los impuestos finales.

El segundo tratamiento hace referencia a las sociedades anónimas, en comanditas por acciones y contribuyentes afectos al IA, las cuales deberán pagar en calidad de impuesto único de esta ley, el que no tendrá el carácter de impuesto de categoría, un 40% sobre; (1) las partidas señaladas en el N°1 del artículo 33 de la LIR que correspondan a retiros de especies o cantidades representativas de desembolsos de dinero (con exclusión del impuesto territorial pagado), (2) préstamos que las sociedades de personas efectúen a sus socios personas naturales y, (3) las rentas que resulten por aplicación de lo dispuesto en los artículos 35, 36, inciso segundo, 38, inciso segundo, y artículo 71.

El tratamiento descrito en el punto anterior tiene como fundamento castigar y sancionar los desembolsos injustificados y el aumento patrimonial de los socios de las empresas, lo que significa sancionar con un impuesto de carácter único con tasa del 40%, lo cual busca castigar y por consecuencia corregir conductas de los contribuyentes que intentan disminuir sus bases impositivas, incorporando un castigo tanto para los gastos injustificados como también para los préstamos encubiertos e incrementos patrimoniales.

Lo anterior si bien es una primera aproximación a lo que conocemos hoy en día como una norma sancionatoria, corresponde al primer avance en esta materia, la que a todas luces parece ser incompleta e insuficiente, ya que, como veremos más adelante, se fue adecuando y complementando de acuerdo con nuevos escenarios y situaciones tributarias específicas. Sin embargo, es importante destacar que la norma en su génesis considera ir más allá de castigar los incrementos de patrimonio, sino también, castigar los desembolsos injustificados que realizan las empresas mediante la incorporación de las partidas señaladas en el N°1 del artículo 33 de la LIR, dejando la interpretación abierta en manos del ente fiscalizador y aplicación de criterio en las etapas de fiscalización respectiva.

4.2. Periodo de reforma, modificaciones y correcciones, previas a la modificación de la Ley N°20.630.

4.2.1. Modificaciones introducidas mediante la Ley N°18.489.

Vistos los cambios implementados en el punto anterior y ya establecida una estructura de 6 incisos, es que para el año 1986 y dada la necesidad de corregir ciertos vacíos legales y errores de la norma, mediante la Ley N°18.489 se modificaron los incisos primero, tercero, cuarto y final con el objetivo de incorporar, modificar y afinar ciertos ámbitos de la norma que parecían al menos incompletos.

Es así como, en el inciso primero se incorpora la frase “*Independiente del resultado tributario del mismo*”, haciendo alusión a que las partidas deben considerarse retiradas en el caso del empresario individual y socio de sociedades de personas gravadas con impuestos finales, y gravadas con el impuesto único del 40% respecto de las sociedades anónimas, en comandita por acciones y contribuyentes del

artículo 58 n°1, lo cual ocurrirá en el mismo ejercicio en que se materialice efectivamente el retiro de las especies o los desembolsos de dinero, cualquiera sea el resultado tributario del período y de las pérdidas o utilidades acumuladas en las empresas. Lo anterior, establece que siempre que una partida que sea afecta a la tributación del artículo 21, tributará de acuerdo al mecanismo correspondiente, independiente de la situación en la que se encuentre la empresa, como por ejemplo, en situación de pérdida tributaria, lo que establece en cierta medida una tributación a todo evento para estas operaciones.

Posteriormente, y en el mismo inciso en análisis, se incorpora la frase: *“con excepción de los gastos anticipados que deban ser aceptados en ejercicios posteriores”*, la cual evidentemente corrige un error de fondo, ya que un gasto anticipado no debe ser castigado bajo una norma sancionatoria, es por eso que partidas anticipadas como: seguros, arriendos, comisiones, intereses, etc. u otras partidas que respondan a gastos anticipados o diferidos no constituye base imponible para los efectos de la aplicación del IGC o IA, o impuesto único del 40% respectivamente.

Por último, en el inciso primero, respecto de los préstamos a los socios, se agrega: *“los cuales tendrán el mismo tratamiento tributario de los retiros, sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso segundo del N°1 del artículo 54”*, lo anterior iguala las condiciones de tributación de los préstamos encubiertos, a retiros propiamente tal, vigentes a la fecha, es decir, tributarán con impuestos finales en la medida que existan utilidades tributarias disponibles en las empresas y solo hasta el monto de estas, disminuyendo las utilidades tributarias acumuladas en la sociedad respectiva.

Ahora bien, respecto de las modificaciones del inciso tercero en primer lugar se sustituye la expresión *“afectos al impuesto adicional”*, por *“señalados en el N°1 del artículo 58”*, haciendo alcance en que estarán afectos con este impuesto único del 40%, las empresas extranjeras que tengan en Chile Agencias o cualquier clase de Establecimientos Permanentes (en adelante “EP”). También, se corrige la expresión *“del impuesto territorial pagado”* por *“de los impuestos de esta ley y el impuesto territorial, pagados”* (mismo agregado en el inciso cuarto), haciendo alcance a que no estarán afectos con este gravamen los impuestos de la LIR pagados en el ejercicio, gasto o desembolso que a todas luces resulta obligatorio y por consiguiente inevitable. Por último, para efectos de la parte final de este inciso se agregó la frase *“pudiendo dar de abono al pago de este impuesto, el de primera categoría que afecte a dichas cantidades”*, lo anterior con el objeto que no se grave simultáneamente con dos tributos, es decir, con primera e impuesto único aquellas partidas que constituyen la base imponible del citado impuesto único del 40%, que resulten de la aplicación de los dispuesto en los artículos 35, 36, inciso segundo, 38, inciso segundo, y 71, de la LIR.

Respecto de las modificaciones analizadas, se puede visualizar que los avances en materia tributaria, asociados a correcciones de errores de la norma ya sea por vicios de origen o producto de reformas en otros artículos de la misma disposición legal, son corregidos en la medida que las leyes son implementadas, destacando por tal, que si bien el artículo nace con el objeto de castigar y sancionar gastos injustificadas e incrementos patrimoniales de los socios, accionistas o propietarios, este se

adapta, complementa y amplía en la medida que se generan situaciones tributarias específicas acorde al mercado.

4.2.2. Modificaciones introducidas mediante la Ley N°18.775, 18985 y 19398.

Ya consolidado el artículo 21 y con modificaciones menores entre los años 1986 a 1995, se puede destacar el cambio de tasa de un 40% a un 35% modificado mediante la Ley N°18.775 del año 1989 y regulada mediante Circular 13 del 27 de enero de 1989, y también la inclusión de la excepción de quedar afectas a este artículo, de los intereses, reajustes, multas pagados al fisco, municipalidades y a organismos o instituciones públicas creadas por ley y el pago de las patentes mineras en parte que sean deducibles como gasto, cambio que fue introducido mediante la Ley N°18.985 del año 1990 y regulada mediante Circular 42 del 28 de agosto de 1990, conocido hoy como el inciso segundo o partidas no afectas.

Es en el año 1995 que se incorporan las modificaciones introducidas mediante la Ley N°19.398 la cual modifica los incisos primero y tercero, la primera de ellas perfecciona, amplía y complementa lo que ya conocíamos del inciso primero, ya que incorpora considerar como retiros, el beneficio que representa para el empresario individual o socio de sociedades de personas o para sus cónyuges o hijos no emancipados legalmente de dichas personas, el uso y goce, a cualquier título o sin título alguno, que no sea necesario para producir la renta de Primera Categoría, de bienes que conforman el activo de las empresas o sociedades que llevan contabilidad completa. Lo anterior es una modificación que perfecciona el incremento de patrimonio del socio o dueño de la empresa, quien además asume la

carga tributaria del beneficio que obtengan sus respectivos cónyuges o hijos no emancipados.

Alguno de los ejemplos más comunes; corresponde al uso y goce de vehículos en general, inmuebles destinados a casa habitación, viviendas de veraneo, oficinas, bodegas, máquinas en general, computadoras y otro, enseres mobiliarios, herramientas, instalaciones, derechos reales, etc. El monto del uso o goce de los bienes muebles equivale como mínimo al 10% del valor del bien para fines tributarios. Mientras que tratándose de bienes raíces, equivale al 11% de su avalúo fiscal.

Los cambios introducidos al Inciso tercero también vienen a corregir vacíos legales de la norma, es así como se introduce a través de la incorporación del artículo 70 de la LIR, la justificación de inversiones, para aquellos contribuyentes que no prueben el origen de los fondos con que han efectuado sus desembolsos, gastos o inversiones. También se incluyen en esta tributación a las sociedades anónimas cerradas que otorguen préstamos a sus accionistas, lo que iguala el tratamiento expuesto a este tipo de sociedad.

La tónica de los periodos analizados, que se remonta a partir del año 1984 y se mantuvo hasta el año 2012, nos permite identificar que el objetivo principal de la norma en su origen es castigar y sancionar los incrementos patrimoniales de los socios, accionistas o propietarios de las empresas a costa de los distintos mecanismos expuestos, ya sean retiros encubiertos como préstamos, utilización de bienes de la empresa, disminución de las bases imponibles mediante pagos a cónyuges e hijos, etc., si bien hasta el momento se distingue el castigo mediante el

tipo de organización jurídica según el tipo de sociedad, en ambos casos graba mediante impuesto finales o un impuesto de carácter único. Sin embargo, del análisis se desprende que el legislador, siempre mantuvo sin modificación alguna importante, afectar con la tributación de este artículo *“las partidas señaladas en el N°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”*, lo que confirma que este artículo, se utiliza como un mecanismo por el cual se busca castigar los desembolsos injustificados por parte de las empresas, dejándolo a criterio del ente fiscalizador mediante la respectiva fiscalización de los gastos correspondientes. Por último, se alerta respecto que tan rápido evoluciona la norma respecto de las demandas socioeconómicas del país y también respecto de las necesidades y responsabilidades que contraen las empresas para con la ciudadanía y ambiente que las rodea ya que como veremos, para ciertos tipos de gastos, la norma no conversa con la realidad y operatividad de las empresas.

4.3. Periodo de reforma Ley N°20.630 y 20.780.

De acuerdo con la Ley N°20.630, el artículo 21 se modificó por completo a partir del 01 de enero de 2013, cambiando de los característicos 6 incisos analizados previamente, a una estructura de 5 incisos con literales la cual mantiene ciertas reglas del antiguo artículo 21, pero que en apariencia se ve más completo que el anterior, dado que se encuentra estructurado dependiendo de la tributación a aplicar en cada inciso. Posteriormente mediante la Ley N°20.780 se modifica, amplía y

complementa dicha estructura del artículo 21 modernizando su aplicación incorporando nuevos conceptos de acuerdo con los nuevos regímenes vigentes.

4.3.1. Análisis del artículo 21 Inciso Primero.

En este periodo en análisis el Inciso primero iguala el impuesto único sin hacer distinción respecto del tipo jurídico social del contribuyente, incorporando que estarán afectos a la tributación del impuesto único las sociedades anónimas, los contribuyentes del N°1 del artículo 58, los empresarios individuales, las sociedades de personas y agregadas posteriormente las comunidades, impuesto único de tasa del 35% inicialmente, modificada al 40% igualando la tasa de los años 80.

El inciso primero está compuesto por 3 literales, los cuales inicialmente destacan por tener conceptos ya vistos anteriormente, como se puede apreciar el literal uno mantiene la idea del legislador inicial de castigar y sancionar gastos injustificados asociados a partidas del número 1, del artículo 33 que corresponden a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero, siempre y cuando estos no puedan ser asignados a un socio, accionista o propietario, con un impuesto único del 40%. Lo anterior viene a reafirmar la idea inicial, en cuanto a que para la normativa del artículo 21 es imperante contar con un mecanismo sancionador por el cual se rechazan gastos no necesarios o injustificados a juicio del ente fiscalizador, siempre y cuando cumplan con los requisitos correspondientes.

En el mismo sentido se mantiene en el literal ii, parte de lo expuesto del antiguo artículo 21, incorporando además lo relativo a la aplicación de los artículos 17,

número 8, inciso quinto; 41 E y artículos 64 y 65 del CT, los que actualizan la antigua normativa incorporando estos nuevos conceptos.

Ahora bien, respecto este inciso y de acuerdo a la jurisprudencia emanada del SII, se puede visualizar que, la normativa carece de comprensión y actualización respecto de las exigencias del mercado y objetivos socioeconómicos, respecto al objeto original del artículo 21 que es sancionar y castigar los incrementos de patrimonio de los socios y desembolsos injustificados o no necesarios para producir la renta.

4.3.2. Análisis del artículo 21 Inciso Segundo.

De acuerdo al nuevo inciso segundo, de la lectura se puede visualizar que también contiene elementos analizados en el artículo 21 previo a las modificaciones de la Ley N°20.630, razón por la cual, el inciso segundo obedece a un reordenamiento sobre las partidas que no se afectarán con este impuesto, agrupándolas en un solo inciso, lo que facilita la lectura del artículo 21, en la cual se identifican todas aquellas partidas que por su naturaleza no pueden quedar comprendidas dentro del impuesto único del 40%, dado que no se busca castigar ni sancionar partidas, tales como gastos anticipados, el impuesto de primera categoría, impuesto territorial, los intereses, multas y reajustes pagadas al fisco, municipalidades, etc.

4.3.3. Análisis del artículo 21 Inciso Tercero.

Al igual que en el análisis de los incisos anteriores, el inciso tercero incorpora una serie de elementos del artículo 21 previo a las modificaciones de la Ley N°20.630, la modificación que más destaca corresponde a la incorporación de cuatro literales

que se gravarán con impuestos finales, impuesto cuyo importe se incrementará en un monto equivalente al 10% de las citadas cantidades, respecto de los contribuyentes de los IGC o IA, que sean accionistas de sociedades anónimas o en comandita por acciones, los contribuyentes del N°1 del artículo 58, los empresarios individuales y los socios de sociedades de personas obligadas a declarar renta efectiva mediante contabilidad completa., definición que posteriormente se modificó a los contribuyentes de los IGC o IA, que sean propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas, comunidades o sociedades que determinen renta efectiva mediante contabilidad completa.

Respecto de lo anterior, se visualiza que el legislador incorporó un 10% como elemento sancionatorio o de castigo, el cual no estaba considerado en la redacción del antiguo artículo 21, por lo cual, el actual artículo 21 incorpora la idea de sancionar los incrementos de patrimonio ya sea por cualquiera de los literales expuestos.

Los literales en análisis corresponden a partidas ya analizadas, pero que para mantener un mejor orden en la estructura del artículo 21 se agruparon en este inciso; i) Las partidas del N°1, del artículo 33, que corresponden a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deben imputarse al valor o costo de los bienes del activo, ii) Los préstamos de la empresa, establecimiento permanente, la comunidad o sociedad respectiva, con excepción de las sociedades anónimas abiertas, efectúa a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas contribuyentes de los IGC o IA, iii) El beneficio que representa el uso o goce, a cualquier título o sin título alguno, que no sea necesario para producir la

renta, de los bienes del activo de la empresa o sociedad respectiva, y iv) En el caso que cualquier bien de la empresa o sociedad sea entregado en garantía de obligaciones, directas o indirectas, del propietario, socio o accionista, y ésta fuera ejecutada por el pago total o parcial de tales obligaciones.

De los literales expuestos más el incremento del 10% sobre estas partidas, confirma la intención del legislador de castigar el incremento patrimonial respecto de la utilización de bienes de la empresa, prestamos encubiertos o cualquier otro mecanismo que permita al contribuyente incrementar su patrimonio, sin haber tributado previamente respecto de las utilidades generadas por la empresa.

4.4. Análisis Jurisprudencia Administrativa del Artículo 21.

De acuerdo a lo analizado anteriormente, se puede establecer que a través de los años el artículo 21 se fue perfeccionando en la medida que el mercado así lo exigía, esto quiere decir que, en la medida que avanzaban el mercado y la sociedad la norma se quedaba un paso atrás, es así como el artículo 21 siempre dispuso de la aplicación de aquellos gastos enmarcados en las partidas del artículo 33 N°1, los que a juicio e interpretación del SII, permitían objetar en cierta medida aquellas partidas que cumplieran una serie de requisitos y que no fueran necesariamente en beneficio de los dueños de las empresas. Lo anterior, generó la discusión en torno al artículo 21, si este efectivamente persigue un objeto sancionatorio.

En el presente estudio, se expusieron una serie de interpretaciones del SII mediante Circulares y Oficios respecto a operaciones específicas y casos generales asociadas a la tributación del artículo 21, ahora bien de lo anterior es importante destacar aquellos pronunciamientos en los cuales el ente fiscalizador priorizó el

análisis acerca del cumplimiento de los requisitos para que un gasto sea gravado con la tributación única, siendo esta una postura administrativa inalterable e inequívoca de acuerdo a la ley vigente en cada caso, interpretación que prevalece por sobre el análisis del artículo 21 desde el punto de vista de una medida sancionatoria que castiga los desembolsos que benefician directamente a los socios, accionistas o propietarios de una empresa.

Es así como, mediante Oficio N°137 del año 2016, se confirma el criterio administrativo del ente fiscalizador al concluir respecto a gastos asociado al pago de costas personales, lo siguiente: *“Los desembolsos incurridos por los contribuyentes señalados, por concepto de costas personales a las que han sido condenados en los recursos de protección en cuestión, no cumplen los requisitos establecidos en el artículo 31, de la LIR, y por lo tanto están sujetos a lo dispuesto en el artículo 21, del mismo texto legal, aun cuando sean de carácter obligatorio al estar establecidos mediante sentencia judicial, pues no se trata de gastos necesarios para producir sus rentas al no estar relacionados con su giro ni estar destinados a generar sus ingresos; sino que su objeto es resarcir los gastos en que ha incurrido la parte vencedora en el procedimiento jurisdiccional, iniciado por el incumplimiento de las normas que regulan la adecuación de los planes de salud y que los tribunales han calificado de arbitrario.”*

A mayor abundamiento, el Oficio N°277 del 05.02.2009 concluye respecto a intereses pagados no acreditados; *“Ahora bien, en caso que se determine que los gastos registrados en la cuenta corriente, no cumplen con los requisitos para que tributariamente sean aceptados como tales, resulta plenamente aplicable respecto*

de ellos la disposición contenida en el inciso tercero del artículo 21 de la Ley de la Renta, es decir, dichos gastos se deben gravar en la sociedad anónima que los incurre con el impuesto único de 35% establecido en esta disposición. Para la aplicación del referido gravamen los mencionados desembolsos deberán desagregarse de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, con el fin de preservar la calidad de impuesto único de este gravamen. Finalmente se expresa que el impuesto único del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, no se aplica por “analogía”, como se indica en la presentación, sino que por la existencia de desembolsos no aceptados como gastos, cumpliéndose así las condiciones que configuran el presupuesto de hecho previsto por la norma para la aplicación del mencionado tributo”

En la misma sintonía, el Oficio N°132 de fecha 12.01.1995, concluye respecto a gastos no acreditados: *“ahora bien, en virtud de lo señalado precedentemente, y teniendo presente que de acuerdo a los antecedentes que señala en su fax, las remesas al exterior se tratan de pagos efectuados a personas inexistentes, cuyo destino no se encuentra acreditado, dichas cantidades deben ser consideradas como base afecta al impuesto único del 35% que establece el inciso tercero del artículo 21 de la ley de la renta, ya que tales partidas para los efectos tributados se comprenden en la letra g) del no. 1 del artículo 33 de la ley de la renta.”*

Por último, y con el fin de ejemplificar el criterio adoptado por el ente fiscalizador, mediante el Oficio N°1364 de fecha 29.04.1986, menciona en su análisis respecto a una consulta, respecto al artículo 21 lo siguiente: *“sobre el particular cabe señalar que, como norma general, todos los gastos que no son tributariamente aceptados*

como tales, forman parte de la base imponible del impuesto único del artículo 21 de la Ley de la Renta, salvo los que la misma disposición legal exceptúa, como ser los impuestos de la Ley de la Renta y el impuesto territorial, pagados.”.

De los ejemplos expuestos se desprende que el ente fiscalizador ha aplicado desde el año 1984 en adelante una interpretación inequívoca e inalterable respecto de la aplicación del artículo 21, reforzando de esta forma lo expuesto en la presente hipótesis, respecto que basta que aquellos gastos no aceptados de acuerdo al artículo 31 de la LIR y representativos de desembolsos de dinero se afectan con la tributación establecida en el artículo 21.

Es dable señalar, que de acuerdo con la investigación y recopilación tanto de jurisprudencia administrativa y judicial recabada, es importante señalar una excepción en cuando a los criterios emanados por el ente fiscalizador y los tribunales correspondientes. Es así como el Primer Tribunal Tributario y Aduanero (en adelante “TTA”), de la Región Metropolitana con fecha 17.02.2015, dicto sentencia respecto de la partida “Gasto por pago producto de Acuerdo Conciliatorio con la FNE”, RIT GR-15-00427-2013 - Juez Titular Sr. Luis Alfonso Pérez Manríquez, denominado *“La finalidad del Impuesto Único del artículo 21 es gravar los egresos disfrazados o encubiertos, que permitirían evadir el impuesto personal del propietario de la empresa, si no cumple con este requisito tales egresos no podrían ser afectados con tal gravamen.”*, en el cual destaca el análisis realizado por el tribunal: *“Posición del Tribunal; La historia de la ley antes mencionada permite concluir que el sentido de la norma del artículo 21 era castigar los llamados retiros indirectos evitando que por su uso se dejaran de pagar los impuestos finales. Se*

mantuvo este sentido en las modificaciones introducidas por la Ley 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, coincide con el fallo de la ltma. Corte de Apelaciones de Santiago, de 30.09.1998 en cuanto 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, los cuales en este caso parecen dudosos, será aplicable el impuesto del 35%.

Asimismo, de acuerdo con el tenor de la Circular N°40 de 1992, particularmente de las expresiones: “sino que cualquiera que sea el concepto de estas sanciones” y “sumas que paguen por concepto de intereses, reajustes y multas, entre otras”, puede colegirse que en dicha circular el propio Servicio admitió que otros pagos que no sean intereses, reajustes o multas, pero que sean pagados a un organismo o institución pública creado por ley, pueden liberarse de la imposición del impuesto único de 35%, como es el caso de autos.

Por último, así lo ha entendido parte de la doctrina, particularmente Endress, quien estima, según se señaló, 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.”

El TTA determino de esta forma no gravar con la tributación del artículo 21 dicho gasto, concluyendo que: *“Este sentenciador no ha logrado llegar a la convicción de que el pago de 1350 UTA se encuentre gravado con el impuesto único al que se refiere el Artículo 21 inciso 3° de la Ley de Impuesto a la Renta cuya tasa es de 35%.”*, resolviendo dar: *“HA LUGAR al reclamo interpuesto en contra de la Liquidación N°37 de fecha 30.08.2013 referente a Impuesto Único del Artículo 21 inciso 3° de la Ley de Impuesto a la Renta.”*

Sin embargo, la sentencia expuesta fue revocada por los tribunales de justicia respectivos destacando lo expuesto mediante Rol 64-2015, la Ilustrísima Corte argumento respecto al gasto analizado que; *“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.”* Además agrega en cuanto a la aplicación del

artículo 21, lo siguiente; “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.”

Finalmente, la Excelentísima Corte Suprema mediante Rol N°7.419-2016, estableció para la partida en análisis: “Octavo: Que, cabe prevenir que la presente controversia sólo comprende aspectos de derecho, relacionados con el sentido y alcance que debe darse al inciso tercero del artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta vigente a la época de los hechos económicos que sirvieron de base a las

liquidaciones, más precisamente, si la suma pagada en cumplimiento del acuerdo conciliatorio alcanzado con la Fiscalía Nacional Económica, en el contexto del requerimiento formulado por ésta, por infracción del artículo 3° letra a) del Decreto Ley N°211, puede o no considerarse como excluida de tributación. De este modo, no es una cuestión debatida en esta sede si el gasto es o no necesario para producir la renta ni la naturaleza del tributo previsto en el artículo 21 inciso 3° ya citado, sino, únicamente, si es posible asimilarlo al concepto de multa, pues de ello depende que se encuentre o no en un caso de exención del referido gravamen. En ese contexto, entonces, la procedencia del reintegro de la devolución indebida, cuya fuente se encuentra en la modificación del resultado tributario que trae consigo el agregado del gasto rechazado a la renta líquida de primera categoría, no es objeto de debate.”

De lo anterior, se confirma la interpretación inequívoca e inalterable respecto de la aplicación del artículo 21 dada por el ente fiscalizador y que es reafirmada por los tribunales de justicia según caso expuesto.

Por lo tanto, de acuerdo a lo analizado se desprende que el perfeccionamiento del artículo 21 a lo largo de los años, ha permitido al ente fiscalizador, sancionar y castigar no solamente los desembolsos que benefician directamente a los socios, accionistas o propietarios de una empresa, sino que también incorpora sancionar gastos injustificados que son rebajados de la base imponible de primera categoría que tienen por objetivo determinar un menor impuesto, los cuales cumpliendo los requisitos para ser gravados, son afectados con la tributación del artículo analizado.

Finalmente, es importante destacar que, a lo largo de la presente investigación, se expusieron ejemplos donde la norma no va en sintonía con la actualidad, gravando

partidas, las cuales posteriormente con el tiempo y mediante reformas, circulares y jurisprudencia administrativa se modificó la aplicación de dicho gravamen. Lo anterior en consideración a que la Ley no contempla corregir ni regular cada caso en específico, sino más bien entrega las directrices necesarias para dejar a interpretación del SII en primer lugar cada caso específico.

5. Conclusión

De la revisión de la normativa, a partir de la Ley N°18.293 del año 1984, la cual sustituye por completo el artículo 21 que se encontraba vigente en aquella época, se analizó el artículo 21 desde una óptica que permitiera exponer de manera histórica la evolución de la normativa, los ajustes que se fueron realizando en el tiempo, como se fue estructurando y finalmente como a partir de norma sancionatoria esta se amplía a un abanico de operaciones, desembolsos y gastos que pueden quedar gravados con la tributación establecida para cada caso.

Como consecuencia de lo anterior, es que durante el periodo que comprende el análisis se lograron exponer casos relevantes, tratados mediante oficios, los cuales de acuerdo con cada época definieron si correspondía gravar o no con la tributación del artículo 21, ya sea por tratarse de retiros en especie, desembolso de cantidades representativas de dinero, uso y goce de bienes de la empresa, gastos injustificados, y/o cualquiera de los vistos en la presente investigación.

De esta forma, se logró establecer que el Artículo 21 si bien nace como una norma sancionatoria, está siempre dispuso ir más allá de castigar los incrementos de patrimonio de los dueños de las empresas, sino también, castigar los desembolsos

injustificados que realizan las empresas mediante la incorporación de las partidas señaladas en el N°1 del artículo 33 de la LIR, dejando la interpretación abierta en manos del ente fiscalizador y aplicación de criterio en las etapas de fiscalización respectiva.

Es así como podemos establecer que la normativa del artículo 21, dejó a interpretación del ente fiscalizador aquellos gastos señalados anteriormente con el fin de regular ciertos desembolsos injustificados, sin embargo el análisis de la normativa no incorpora la vigencia y actualización de la misma respecto de las necesidades y responsabilidades que contraen las empresas para con la ciudadanía, sociedad, agentes reguladores, medio ambiente que las rodea, etc. es decir, para ciertos tipos de gastos, la norma no conversa con la realidad y operatividad de las empresas.

Lo anterior toma más fuerza, de acuerdo con las últimas modificaciones efectuadas en la LIR, mediante la promulgación de la Ley N°21.210, de modernización tributaria, la cual incorpora un nuevo concepto de gasto necesario del Artículo 31 de LIR y con esto se modifican los requisitos para que una partida quede afecta a la tributación del artículo 21 LIR.

A mayor abundamiento, el *“Mensaje de s.e. el presidente de la república con el que inicia el proyecto de ley que moderniza la legislación tributaria”* incorpora un apartado respecto a la *“Modernización del concepto de gastos del giro de la empresa.”*, en donde se destaca respecto a los gasto que ;*“privando al contribuyente de la posibilidad de deducir gastos que resultan en interés del negocio de la empresa y que pese a no generar rentas de manera directa sí son necesarios para*

desarrollar el giro. Incluso las interpretaciones más estrictas llevaron a exigir a los contribuyentes que para deducir un gasto debía tratarse de un desembolso inevitable u obligatorio, casi indefectible, rechazando en general todos los gastos voluntarios, extraordinarios y que no generaran una renta correlativa.”. lo que además se complementa con la idea de ampliar a otro tipo de gasto, acorde a la actualidad; “se incorporan en el catálogo del artículo 31 nuevos gastos especiales, tales como los gastos relacionados con responsabilidad social empresarial y gastos por obligaciones legales de responsabilidad objetiva de indemnizar o compensar.”.

Lo anterior con el propósito de modernizar los criterios y la normativa en cuanto a gastos que anteriormente eran gastos rechazados y que ahora con las modificaciones introducidas quedan liberadas de este impuesto único y también incluso de ser objetadas por el SII como gastos no necesarios para producir la renta.

Por lo tanto, es correcto afirmar que durante el periodo en análisis el SII ha mantenido una interpretación administrativa uniforme durante los años, acerca del artículo 21 de la LIR, la cual se ha caracterizado por mantener, un mayor énfasis en el cumplimiento de los requisitos para que un gasto no aceptado sea gravado con la tributación única, la cual podría verse afectada de acuerdo a las nuevas modificaciones introducidas mediante la Ley N°21.210 y tratadas en la segunda parte de la presente investigación.

Referencias

- Libros:

Castro, J. F. (2018). Impuesto a Renta 2018 Elementos prioritarios, análisis práctico de los sistemas, renta atribuida y parcialmente integrada.

Hurtado, H. (2018). *Tributación Internacional*. monografías Thomson Reuters.

Ugalde, R. (2004). Prueba de las Obligaciones Tributarias en el Derecho Tributario Chileno.

- Revistas

Ossandon Cerda, F., & Ubilla, A. (2018). Sistema tributario desintegrado para Chile: análisis desde la equidad, certeza jurídica y eficiencia. *Revista de Estudios Tributarios N°20*, 227.

Polanco, G. (2020). DESARROLLO DEL EJERCICIO MIGRACIÓN AL NUEVO RÉGIMEN Y SALDOS INICIALES. *Reporte Tributario N°121*.

Polanco, G. (octubre de 2013). Determinación de la renta efectiva. *Reporte Tributario N°42*.

Szederkényi, F., & Vergara, R. (2018). Evaluación de los sistemas tributarios: rol de la integración. *Puntos de Referencia*, 11.

Torres, C. (2014). Fondo de Utilidades Tributables. *Revista de Estudios Tributarios N°10*, 69-79.

Vergara, S. E. (2010). Tasación fiscal como medida anti elusión o anti evasión. *Revista de Estudios Tributarios N°2*, 116.

Yáñez, J. (2015). Tributación: Equidad y/o Eficiencia. *Revista de Estudios Tributarios N°12*, 241.

Yañez, J. (2016). Renta atribuida y parcialmente integrada. *Revista de Estudios Tributarios N°15 de 2016*, 131.

- Periódicos:

Pellegri, L. (28 de agosto de 2018). Gastos necesarios... y razonable. Obtenido de <https://www.pwc.com/cl/es/prensa/prensa/2018/Gasto-necesario-y-razonable.html>

Recabarren, S. (2018 de Julio de 2018). ¿Qué ha pasado con los gastos rechazados? Obtenido de <https://www.icare.cl/contenido-digital/opinion-gastos-rechazados-recabarren/>

Wilson, M. P. (12 de febrero de 2020). Reforma tributaria: cambio del concepto de gasto necesario. Obtenido de <https://www.latercera.com/pulso/noticia/tributaria-cambio-del-concepto-gasto-necesario/1006928/>

- Tesis:

Silva, A. (2017). *PAUTAS DE INTERPRETACIÓN DE LA NORMA DE RELACIÓN DEL ARTÍCULO 41 G DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA Y DE UNO DE SUS SUSPUESTOS DE EXCLUSIÓN*. Tesis.

- Documentos Públicos:

Circular N°45 (1984).

Circular N°56 (1986).

Circular N°12 (1986).

Circular N°37 (1995).

Circular N°45 (2013).

Circular N°71 (2015).

Circular N°39 (2016).

Circular N°49 (2016).

Circular N°53 (2020).

Circular N°62 (2020).

PRIMER TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO DE LA REGIÓN METROPOLITANA – 17.02.2015 - RIT GR-15-00427-2013 - JUEZ TITULAR SR. LUIS ALFONSO PÉREZ MANRÍQUEZ.

Sentencia Rol 64-2015, de la Ilustrísima Corte de Apelaciones.

Sentencia Rol N°7.419-2016, de la Excelentísima Corte Suprema.

Fallo 8421-2013 (Excelentísima Corte Suprema 10 de Noviembre de 2014).

ICEX España Exportación e Inversiones. (2020). *Invertir en Estonia*.

Jorratt, M. (2000). *DIAGNÓSTICO DEL SISTEMA TRIBUTARIO CHILENO*.

OCDE. (2016). *Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces, Acción 3 - Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. Paris: OECD Publishing.

Oficio N°1.364 (Servicio Impuestos Internos 1986).

Oficio N°132 (Servicio Impuestos Internos 1995).

Oficio N°277 (Servicio Impuestos Internos 2009).

Oficio N°137 (Servicio Impuestos Internos 2016).

Oficio N°1.871 (Servicio Impuestos Internos 2016).

Oficio N°561 (Servicio Impuestos Internos 2017).

Oficio N°888 (Servicio Impuestos Internos 2017).

Oficio N°834 (Servicio Impuestos Internos 2019).

Oficio N°1.095 (Servicio Impuestos Internos 2019).

Oficio N°471 (marzo de 2018).

Oficio N°474 (marzo de 2018).

Oficio N°476 (marzo de 2018).

Resolución N°130 (2016).

Servicio Impuestos internos. (2020). *Las tasas de Primera Categoría.*

Servicio Impuestos Internos. (s.f.). *CONSTITUYENDO UNA SOCIEDAD.*

Servicio Impuestos Internos. (s.f.). *RENTA EFECTIVA CON CONTABILIDAD*

COMPLETA.

Obtenido

de

[https://www.sii.cl/contribuyentes/empresas_por_sector/renta_efectiva.htm#:~:text=Es%20aquella%20que%20obliga%20al,de%20Utilidades%20Tributables%20\(FUT\)](https://www.sii.cl/contribuyentes/empresas_por_sector/renta_efectiva.htm#:~:text=Es%20aquella%20que%20obliga%20al,de%20Utilidades%20Tributables%20(FUT))

MENSAJE DE S.E. EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA CON EL QUE INICIA EL
PROYECTO DE LEY QUE MODERNIZA LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA
(2018)

https://www.df.cl/noticias/site/artic/20180823/asocfile/20180823150430/modernizacion_tributaria.pdf

- Leyes:

Ley N° 18.045. (1981).

Ley N° 18.293. (1984).

Ley N° 18.489. (1986).

Ley N° 19.398. (1995).

Ley N° 20.630. (2012).

Ley N° 20.727. (2014).

Ley N° 20.780. (2014).

Ley N° 20.899. (2016).

Ley N° 21.210. (24 de febrero de 2020). MODERNIZA LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA.