



Análisis de los Gastos Rechazados y su tributación con el Artículo 21, a la luz de la Ley N°21.210

TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE
Magíster en Tributación
PARTE II

ALUMNO: BAYRON QUINTANILLA TAPIA
PROFESOR GUÍA: BORIS LEÓN

Santiago, abril de 2021

*A Elizabeth, Facundo, Fabio y mis padres,
Mi familia.*

AGRADECIMIENTOS

A Elizabeth, por su apoyo incondicional, amor, comprensión, y por estar presente en todo momento.

A Facundo, por ser mi inspiración e inagotable motivación para cumplir cada meta.

A mis padres, porque gracias a su esfuerzo, amor, dedicación y comprensión me enseñaron todo lo que sé, sin su apoyo no sería capaz de cumplir mis sueños.

A mi hermano Fabio, por estar presente y acompañarme a lo largo de toda mi vida.

A mi grupo de estudio del magister, mi compañero de tesis Marco Apablaza y mi profesor guía Boris León, por sus conocimientos, horas de estudio, compromiso y apoyo.

Muchas gracias.

TABLA DE CONTENIDO

<u>CAPÍTULO</u>	<u>PÁGINA</u>
1. INTRODUCCIÓN	9
1.1 ALCANCE DE LA INVESTIGACIÓN:	9
1.2 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA:	9
1.3 HIPÓTESIS DEL TRABAJO	11
1.4 OBJETIVOS.	12
1.4.1 OBJETIVO GENERAL	12
1.4.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS	12
1.5 METODOLOGÍA	13
2. ESTADO DEL ARTE	14
2.1 CONCEPTO DE GASTO NECESARIO DEL ARTÍCULO 31.	14
2.2 CONCEPTO DE GASTO RECHAZADO ARTÍCULO 21, REQUISITOS QUE SE DEBEN CUMPLIR.	17
2.3 LA CARGA DE LA PRUEBA EN MATERIA TRIBUTARIA.	22
2.4 APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE RELACIÓN (N°17 DEL ARTÍCULO 8° DEL CT)	24
3. MARCO NORMATIVO Y TEÓRICO	26
3.1 SISTEMA TRIBUTARIO CHILENO INTEGRADO	26
3.2 REGÍMENES DE TRIBUTACIÓN.	30
3.2.1 <i>Regímenes Tributarios vigentes a contar del 01.01.2017 hasta el 31.12.2019.</i>	30
3.2.2 <i>Regímenes Tributarios vigentes a partir del 01.01.2020.</i>	34
3.3 DETERMINACIÓN DE LA RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE.	37
3.3.1 <i>Determinación de la Renta líquida Imponible hasta el 31.12.2019.</i>	38

3.3.2 <i>Determinación de la Renta líquida Imponible a partir del 01.01.2020.</i>	39
3.4 DESCRIPCIÓN DEL GASTO NECESARIO PARA PRODUCIR LA RENTA ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 31 DE LA LIR.	40
3.4.1 <i>Gasto necesario para producir la renta hasta el 31.12.2019.</i>	40
3.4.2 <i>Gasto necesario para producir la renta a partir del 01.01.2020.</i>	41
3.5 TIPOS DE CONTRIBUYENTES PARA EFECTOS DE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 21.	43
3.6 DESCRIPCIÓN DE LOS GASTOS RECHAZADOS AFECTOS A LA TRIBUTACIÓN ESTABLECIDA EN EL INCISO PRIMERO DEL ARTÍCULO 21 DE LA LIR.	45
3.6.1 <i>Gastos Rechazados afectos a la tributación establecida en el inciso primero del Artículo 21 hasta el 31.12.2019</i>	45
3.6.2 <i>Gastos Rechazados afectos a la tributación establecida en el inciso primero del Artículo 21 a partir del 01.01.2020.</i>	48
3.7 DESCRIPCIÓN DE LOS GASTOS RECHAZADOS NO AFECTOS A LA TRIBUTACIÓN ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 21 DE LA LIR.	49
3.7.1 <i>Gastos Rechazados no afectos a la tributación establecida en el Artículo 21 hasta el 31.12.2019</i>	49
3.7.2 <i>Gastos Rechazados no afectos a la tributación establecida en el Artículo 21 a partir del 01.01.2020.</i>	50
3.8 DESCRIPCIÓN DE LOS GASTOS RECHAZADOS AFECTOS A LA TRIBUTACIÓN ESTABLECIDA EN EL INCISO TERCERO DEL ARTÍCULO 21 DE LA LIR.	51
3.8.1 <i>Gastos Rechazados afectos a la tributación establecida en el inciso tercero del Artículo 21 hasta el 31.12.2019</i>	51
3.8.2 <i>Gastos Rechazados afectos a la tributación establecida en el inciso tercero del Artículo 21 a partir del 01.01.2020.</i>	53
4. DESARROLLO DE CONTENIDO	54
4.1 ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 31 PARA LA HIPÓTESIS A DESARROLLAR.	54
4.2 ARTÍCULO 21 INCISO 1	56
4.3 ARTÍCULO 21 INCISO 2	59
4.4 ARTÍCULO 21 INCISO 3	59

4.6 ANÁLISIS DE CAMBIO DE PESO DE LA PRUEBA	62
4.7 ANÁLISIS NORMA DE RELACIÓN	64
4.8 EJEMPLO NUMÉRICO	65
5. CONCLUSIÓN	69
6. REFERENCIAS	72

LISTA DE TABLAS

Tabla N°1	38
Tabla: comparación cualitativa artículo 21	66
Tabla: comparación gastos afecto artículo 21	67

RESUMEN EJECUTIVO

La presente Actividad Formativa Equivalente a Tesis, tiene como finalidad analizar como impacta a las empresas, la entrada en vigencia de la Ley N° 21.210, Ley de modernización tributaria, respecto de los gastos que puedan quedar afectos a la tributación del artículo 21 inciso primero e inciso tercero, comparándolo con la normativa vigente al 31 de diciembre de 2019, estos desde una perspectiva tributaria contable.

Debido a la entrada en vigencia de la ley N° 21.210 se produce cierta incertidumbre dentro del mercado, generando dudas sobre como afectan estas modificaciones a los distintos participantes del mercado, sobre todo en temas relacionados a gastos aceptados o rechazados tributariamente.

Ante lo cual, dentro de esta investigación se trabajará con la hipótesis a validar que corresponde a determinar, si es correcto afirmar que, mediante la promulgación de la Ley 21.210, podría haber una menor cantidad de gastos rechazados que puedan quedar gravados de acuerdo a los incisos primero y tercero del artículo 21 de la LIR.

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

1. INTRODUCCIÓN

1.1 Alcance de la Investigación:

El presente estudio tiene por finalidad analizar los cambios introducidos al concepto de Gastos Rechazados del artículo 21, mediante la promulgación de la Ley N°21.210 que Moderniza la Legislación Tributaria, publicada con fecha 24 de febrero del año 2020. Lo anterior, con el propósito de determinar qué efectos tiene en las empresas, identificando qué gastos podrían ser 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.

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 determinar aquellos cambios introducidos que pueden dar lugar a problemas de su aplicabilidad a un tipo de gasto determinado. Asimismo, se modificó también el concepto de Gasto del artículo 31, el cual se encuentra directamente asociado con la aplicación del artículo en análisis.

En términos generales, se modificaron los requisitos para que un gasto sea rechazado y además se modificó la definición de gasto aceptado, lo que genera que muchos desembolsos que eran catalogados como gasto rechazados antes de esta reforma ahora podrían ser calificados como gasto aceptado cumpliendo los nuevos requisitos a partir del 01 de enero de 2020.

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. El SII mediante su facultad interpretativa, mediante la Circular N° 53 de fecha 10 de agosto de 2020, impartió instrucciones sobre las modificaciones introducidas al artículo 21 y 31 de la LIR por el N° 11 y 13 del artículo segundo de la Ley N°21.210.

En el mismo contexto, las modificaciones introducidas al artículo 21, cambiaron significativamente los requisitos que debía cumplir un gasto para calificar como Gasto Rechazado. Lo anterior se traduce en la incorporación en primer lugar de las “*normas de relación*” tanto en el Literal i del Inciso Primero como en el Inciso Final y el concepto del “*Peso de la Prueba*” en el Literal i del Inciso Tercero, conceptos que en cierta medida aumentaron las exigencias y/o requisitos para el SII con los cuales podría calificar un gasto como gasto rechazado, dejando de lado la antigua normativa que era menos restrictiva para el ente fiscalizador.

Actualmente la problemática expuesta solo se encuentra regulada como vimos anteriormente mediante Circular N° 53 de fecha 10 de agosto de 2020, por lo cual es de vital importancia analizar las consecuencias de su aplicación, el impacto que provocará en las empresas a nivel de gasto, de manera tal que la presente investigación constituya una propuesta tanto conceptual del punto de vista de la jurisprudencia administrativa como práctica de aplicación.

1.3 Hipótesis del trabajo

La hipótesis por validar en la presente investigación tiene relación con que mediante la promulgación de la Ley 21.210, podría haber una menor cantidad de gastos rechazados que puedan quedar gravados de acuerdo a los incisos primero y tercero del artículo 21 de la LIR.

Para validar la hipótesis antes planteada, se desarrollará el siguiente subtema:

Subtema: Aplicación del artículo 21 de la LIR de acuerdo a los cambios introducidos mediante la publicación de la Ley N°21.210, analizar los principales cambios que

dificultan su aplicación por parte del ente fiscalizador, consecuencias de su aplicación en las empresas a nivel de gasto asociado a la flexibilización de los requisitos en cuanto a la aceptación de una amplia gama de gastos necesarios para producir la renta.

1.4 Objetivos.

1.4.1 Objetivo General

El principal objetivo de este trabajo es analizar los efectos tributarios de los Gastos Rechazados al amparo del artículo 21 de la LIR, mediante la promulgación de la Ley N°21.210 que Moderniza la Legislación Tributaria, de manera tal que la presente investigación constituya un parámetro de comparación que aborde los requisitos, su aplicación, las modificaciones y el impacto en las empresas, estableciendo un antes y un después en la tributación de aquellos gastos afectos a la tributación del artículo 21 de la LIR, de acuerdo con las modificaciones introducidas mediante la Ley N°21.210.

1.4.2 Objetivos Específicos

De acuerdo a lo establecido en el punto anterior, es necesario definir aquellos objetivos específicos para el subtema antes planteado:

1. Analizar los efectos que se producen en la aplicación del del artículo 21 de la LIR, de acuerdo a los cambios introducidos mediante la publicación de la Ley N°21.210.

2. Analizar escenarios que permitan verificar diferencias en la carga tributaria total para las empresas con la aplicación del artículo 21 de la LIR, tanto antes de la reforma tributaria como después de la entrada en vigencia de esta.
3. Análisis teórico y práctico de la Jurisprudencia Administrativa con la entrada en vigencia de la Ley N°21.210.

1.5 Metodología

A lo largo de este trabajo, 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°20.630 hasta 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.

Por último, para lograr analizar, medir y comparar los efectos cuantificablemente de los cambios, que se han producido por las diferentes reformas en la legislación tributaria nacional se utilizara el método cuantitativo - deductivo incorporando en el análisis casos de los cuales se puedan visualizar a simple vista aquellos cambios más significativos, permitiéndonos llegar a conclusiones más exactas y comparables.

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 que siempre se ha instaurado la discusión en el país sobre la limitación que debe o no tener la definición 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.º 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 Pellegrini (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 lado, 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.

Como podemos ver, existen varios puntos de vista relacionados a la modificación a la definición de gastos necesarios impuesta en la reforma tributaria de la Ley N°21.210. El SII mediante la Circular 53 del 2020, dio a conocer su interpretación y cómo se implementará la fiscalización de los gastos necesarios, donde dejó en claro que la aptitud para producir la renta puede que nunca se concrete, abriendo la posibilidad de que muchos gastos serán aceptados, sin tener mucha relevancia el hecho de que generen o no rentas a futuro. Donde sí aplica la limitación de la aceptación de gastos, es en el caso de que tengan como causa la culpa leve o grave del contribuyente.

Por último, otro punto importante a destacar es el mayor énfasis que se le da a la razonabilidad del gasto, cuando las operaciones son realizadas entre partes relacionadas, situación en la cual, se medirán aspectos como los valores o precios de mercado, la liquidez o relación deuda capital que tenga la misma, la existencia de una estrategia, plan de negocios o de ejecución de un nuevo proyecto. Con esta circular podemos ver que la amplitud en la definición de gasto necesario es significativa y genera un gran impacto en las bases imponibles de las empresas, pudiendo afectar 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 entendían 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 con 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 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%.

Hoy en día, con el cambio en la definición de Gasto Necesario para producir la Renta revisado en el punto anterior, se vienen a zanjar diferencias en la interpretación del concepto de gasto que estaban plasmados en la legislación nacional, permitiendo por ejemplo gastos propios del giro que no producen renta a futuro y también aquellos gastos en los cuales se incurre con el objeto de solucionar errores involuntarios o el pago voluntario de desembolsos por multas, acuerdos o sentencias que afectan a las empresas.

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. Por otra parte, el Inciso Tercero incorporó la frase *“podrá, fundadamente, determinar el beneficio que tales sujetos han experimentado”* y *“siempre que el Servicio Determine en forma fundada”* estableciendo claramente que el peso de la prueba recaerá sobre el SII, cuando quiera afectar a los propietarios, comuneros, socios o accionistas. finalmente, en el inciso final incorpora además la aplicación de las normas de relación de acuerdo a lo siguiente *“cualquier persona relacionada con aquellos conforme a las normas de relación del número 17 del artículo 8° del Código Tributario”*

Como podemos ver, existen varias modificaciones a los requisitos que deberá cumplir un gasto para quedar afecto con la tributación del artículo 21, impuesta en la reforma tributaria de la Ley N°21.210. El SII mediante la Circular 53 del 2020, dio a conocer su opinión de cómo interpretar los nuevos conceptos incorporados en el artículo 21 de la LIR, es así como en su interpretación del Inciso Primero incorpora el concepto de “beneficio directo” definido como; *“aquel beneficio económicamente valorable que si bien es obtenido por una persona o entidad distinta del propietario, comunero, socio o accionista directo de la empresa, en definitiva, son estos últimos o sus relacionados quienes obtienen dicho beneficio”* y también el concepto de “relacionado” como; *“deberá entenderse cualesquiera de las personas o entidades indicadas en el inciso último del artículo 21.”* Por otra parte, de acuerdo a las modificaciones del Inciso tercero incorpora conceptos como la expresión “podrá,

fundadamente, determinar” la cual se entiende cómo; *“aclarar que la fundamentación aludida, como principio general aplicable en materia administrativa, procede siempre que el Servicio opte por determinar el beneficio experimentado por los propietarios de las empresas que refiere la norma, y no que la fundamentación constituye un requisito optativo para este Servicio.”* Con esta circular podemos ver que sumado a las modificaciones del artículo 31 de la LIR y los nuevos requisitos que se incorporaron a los gastos para ser afectados con la tributación del artículo 21 de la LIR es significativa y genera un gran impacto en las bases imponibles de las empresas como también en aquellas operaciones que fueron parte del presente análisis.

2.3 La carga de la prueba en materia tributaria.

Dentro de las modificaciones que comenzaron a regir con la Ley N°21.210 del inciso tercero del artículo 21 de la LIR, se incluyó norma expresa sobre quién recae la carga de la prueba en el caso de la aplicación de este castigo, es así como se incorporó lo siguiente; *“podrá, fundadamente, determinar el beneficio que tales sujetos han experimentado”* y *“siempre que el Servicio determine en forma fundada”*.

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 con 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 es el contribuyente quien deberá probar en instancias administrativas la veracidad de sus declaraciones y operaciones.

Ahora bien, 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.

El SII interpretó las modificaciones de las Ley N°21.210, mediante Circular 53 del año 2020. Dichas modificaciones hacen alusión a frases incorporadas en la ley como; *“podrá, fundadamente, determinar el beneficio que tales sujetos han experimentado”* con el objeto de aclarar que la fundamentación aplica como principio general y no de carácter optativo en materia tributaria; Además incorporó también la frase *“siempre que el Servicio determine en forma fundada”* estableciendo claramente que el peso de la prueba recaerá sobre el SII, lo que mediante Circular 53 del año 2020 se interpretó como: *“el Servicio deberá fundar sus determinaciones, considerando los elementos y requisitos dispuestos en la norma, como son las utilidades de balance acumuladas en la empresa a la fecha de la revisión, los activos de la misma y la relación entre dichos antecedentes y el monto que se pretende como retiro, remesa o distribución encubierta, el origen de los activos, junto a otras circunstancias relevantes”*. Lo anterior aplica cuando quiera afectar a los propietarios, comuneros, socios o accionistas siendo contribuyentes del IGC o IA cuyo importe se incrementará en un 10%.

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

De acuerdo a los cambios introducidos mediante la publicación de la Ley N°21.210 y en específico en el Inciso Final del artículo 21 de la LIR, que establece

“convivientes civiles, hijos no emancipados legalmente, o bien a cualquier persona relacionada con aquellos conforme a las normas de relación del número 17 del artículo 8° del Código Tributario o, a los directores, gerentes, administradores, ejecutivos principales o liquidadores, así como a toda entidad controlada directamente o indirectamente por ellos, y, además, se determine que el beneficiario final, en el caso de los préstamos y garantías es el propietario, socio, comunero o accionista respectivo.”, se incorpora en su redacción lo relativo al concepto de “relacionado” según lo establecido en el N°17 del artículo 8° del CT, logrando simplificar la normativa vigente, ya que hasta antes de la Ley N°21.210 la definición de relacionado estaba sujeta a la redacción de cada artículo 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 Yáñez (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”

Analizando el artículo 21 inciso final de la LIR, con las modificaciones de la Ley N°21.210 se incorpora además de la definición de relacionado, el concepto de convivientes civiles y mantienen a los cónyuges e hijos no emancipados legalmente, lo que se podría deducir como una ampliación de la definición de relación, desde una perspectiva del núcleo familiar.

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 a 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 incorporada 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 Yáñez (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 Yáñez, 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 recurrentemente 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 están 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 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 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 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 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.

3.2.2 Regímenes Tributarios vigentes a partir del 01.01.2020.

Con respecto a las modificaciones introducidas en la Ley N°21.210, se establecen nuevo regímenes tributarios, el análisis a realizar para efectos del presente estudio comprenderá el Régimen establecido en la Letra A del artículo 14 el cual hace referencia a las rentas provenientes de empresas obligadas a declarar el impuesto de primera categoría según renta efectiva determinada con contabilidad completa (en adelante “Nuevo 14A”), como también el establecido en el N°3 de la Letra D del artículo 14 el cual establece un régimen para las micro, pequeñas y medianas empresas (en adelante “14D3”).

Es así, como la Ley N°21.210, en primer lugar, en su artículo Segundo establece el nuevo artículo 14 Letra A, el cual, en su número 1 detalla el régimen tributario Nuevo 14A, el cual corresponde a; *“Los propietarios de empresas que declaren el impuesto de primera categoría con base en renta efectiva determinada con contabilidad completa, quedarán gravados con los impuestos finales sobre todas las cantidades que a cualquier título retiren, les remesen, o les sean distribuidas desde dichas empresas, en conformidad a las reglas del presente artículo y lo dispuesto en los*

artículos 54, número 1; 58, números 1) y 2); 60 y 62 de la presente ley, salvo que se trate de ingresos no constitutivos de renta, rentas exentas de los impuestos finales, rentas con tributación cumplida o de devoluciones de capital y sus reajustes efectuados de acuerdo al número 7°.- del artículo 17.”

De acuerdo a lo anterior, podemos establecer que el Nuevo 14A comparte muchas características de lo que se conocía hasta el 31 de diciembre de 2019 como el régimen 14B, esto debido a que corresponde a un régimen de tributación semi integrado con imputación parcial de un 65% del crédito. En términos generales este régimen establece un impuesto de primera categoría con tasa del 27%, 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 propietarios de las empresas contribuyentes de los impuestos finales. Se pueden acoger a este régimen todos los contribuyentes cuyos ingresos del giro y capital, no les permita ser clasificados como 14D3. Un aspecto importante a destacar de este régimen es que mantiene la base de los RRE; RAI, Diferencias entre la Depreciación Normal y Acelerada (en adelante “DDAN”), Rentas Exentas (en adelante “REX”) y SAC, destacando que de acuerdo al N°3 de la Letra A del artículo en análisis, podría quedar Liberado de llevar ciertos registros de acuerdo a lo siguiente: *“Con todo, quedan liberadas de llevar los registros RAI, DDAN y REX, las empresas que no mantengan rentas o cantidades que deban ser controladas en el registro REX, razón por la cual todos los retiros, remesas o distribuciones quedarán gravados con los impuestos finales, con derecho al crédito acumulado en el SAC, en los términos*

dispuestos en los números 4 y 5 siguientes, salvo que consistan en devoluciones de capital y sus reajustes efectuados de acuerdo al número 7°.- del artículo 17.”

En segundo lugar, en su artículo Segundo establece el nuevo artículo 14 Letra D, el cual, en su número 3 detalla Tributación de la Pyme, el cual corresponde a; *“La Pyme acogida al régimen de esta letra D) podrá optar por declarar su renta efectiva según contabilidad simplificada de acuerdo a lo establecido en el artículo 68, entre el 1 de enero y el 30 de abril del año en que ejerza dicha opción, la que se ejercerá en la forma y plazo que determine el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución. La Pyme que no ejerza dicha opción deberá llevar contabilidad completa en cuyo caso, la determinación de sus resultados tributarios se realizará igualmente conforme a lo establecido en esta letra D), mediante los ajustes que corresponda realizar. Aún en el caso que la Pyme opte por llevar contabilidad simplificada, podrá llevar contabilidad completa, sin que ello altere la determinación de sus resultados tributarios conforme a esta letra D).”*

De acuerdo a lo anterior, podemos establecer en términos generales que este régimen 14D3 establece un IDPC con Tasa del 25% (10% de acuerdo a Ley N°21.256), en base a ingresos percibidos y gastos pagados, estando obligados a llevar contabilidad completa con la posibilidad de optar a una simplificada, otorgando la imputación total del crédito, al momento en que las rentas sean retiradas, distribuidas o remesadas a los propietarios de las empresas contribuyentes de los impuestos finales. Se pueden acoger a este régimen los micro, pequeños y medianos contribuyentes. Un aspecto importante de este régimen, respecto a sus

RRE, es que llevaran en la medida que posean o perciban rentas que deban ingresar al registro REX e ingresos no constitutivos de renta (en adelante “INR”).

La vigencia y aplicación de la normativa para los regímenes anteriormente detallados se encuentra regulado a través de disposiciones transitorias contenidas en la Ley N°21.210. Es así como, para el caso específico de un contribuyente acogido al antiguo 14A y que pasará al Nuevo 14A, de acuerdo a Polanco (2020) menciona, *“Las normas que se deben considerar para la migración desde el régimen de renta atribuida hacia el nuevo régimen de imputación parcial de créditos están contenidas en los artículos noveno y décimo transitorio de la Ley de Modernización Tributaria”*. Por último, el SII con fecha 24 de septiembre de 2020, publicó la Circular N°62 la cual Instruye sobre los nuevos regímenes tributarios incorporados por la Ley N°21.210, para la micro, pequeña y mediana empresa contenidos en el artículo 14 letra D) de la LIR, que rigen a contar del 1° de enero de 2020, como la única circular publicada a noviembre del año 2020.

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 31.12.2019.

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.

3.3.2 Determinación de la Renta líquida Imponible a partir del 01.01.2020.

La determinación de la RLI vigente a la fecha 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 las modificaciones que fueron introducidas con la reforma tributaria Ley N°21210.

De acuerdo a lo anterior, uno de los principales cambios fue lo asociado a la definición del concepto de Gasto, del artículo 31, concepto que se definió 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”.

Con respecto a la estructura analizada para la determinación de la RLI, se eliminó el número 5, del artículo 33, lo cual está asociado a la eliminación del Régimen 14A, razón por la cual la RLI se vuelve a determinar de la manera general desarrolla anteriormente.

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 31.12.2019.

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 partir del 01.01.2020.

El concepto de gasto que contempla la LIR en su artículo 31, ha sido modificado con la última reforma tributaria Ley N°21.210, la definición de gastos necesarios para producir la renta, quedó definida como; *"... los gastos necesarios para producirla, entendiéndose por tales aquellos que tengan aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio, que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30°, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio"*

El SII mediante la Circular 53 del 2020, dio a conocer su interpretación y cómo se implementará la fiscalización de los gastos necesarios, para lo cual definió lo siguiente: *"Considerando que un determinado desembolso no garantiza la obtención cierta de una renta, la existencia de operaciones o negocios cada vez más sofisticados y las nuevas o más estrictas exigencias que la sociedad, la ley o la autoridad administrativa imponen a las actividades económicas, se incorporó en el inciso primero del artículo 31 una definición de gastos "necesarios" para producir la renta, estableciendo que deben entenderse por tales "aquellos que tengan aptitud*

de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio”. De acuerdo con esa definición, no sólo son gastos necesarios aquellos desembolsos que generen rentas gravadas con el Impuesto de Primera Categoría (IDPC), sino aquellos que sean aptos o tengan la potencialidad para generar rentas, sea en el mismo ejercicio en que se efectúa el gasto o en los futuros ejercicios, aunque en definitiva no se generen”.

Por último, a modo de ejemplo, la circular en análisis incluye un listado de gastos, que sujeto a las circunstancias de hecho de cada caso, estos serán calificados como gastos necesarios para producir la renta:

- a) Gastos relacionados con proyectos empresariales que interese desarrollar en que existe una razonable vinculación entre el desembolso y la finalidad o propósito previsto por el contribuyente al momento de efectuar dicho desembolso, pero que si, en definitiva, ese propósito o finalidad se frustra, ello no torna en innecesario el gasto.*
- b) Gastos que, si bien no tienen una vinculación directa con la obtención de rentas ni con el desarrollo de nuevos proyectos, igualmente dicen relación con la mantención de la actividad o negocio.*
- c) Gastos en relación al desarrollo de cualquier actividad económica que apareje riesgos que les son propios o cuya materialización, en cierta medida, son parte del negocio. También aquellos relacionados a eventualidades o imprevistos cuya ocurrencia es transversal a las actividades económicas.*

d) *En este mismo orden, se entienden como necesarios para producir la renta aquellos gastos destinados a propiciar un buen clima laboral cuyo origen es voluntario, sin una obligación contractual.*

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

De acuerdo a 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 declaren 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 Incisos 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 a 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 afectos a la tributación establecida en el inciso primero del Artículo 21 de la LIR.

3.6.1 Gastos Rechazados afectos a la tributación establecida en el inciso primero del Artículo 21 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 primero del artículo 21 de la LIR, establecía 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.

Por otra parte, 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.”*

3.6.2 Gastos Rechazados afectos a la tributación establecida en el inciso primero del Artículo 21 a partir del 01.01.2020.

De acuerdo a la normativa vigente en cuanto al periodo en análisis, esto a partir del 01 de enero del 2020, el inciso primero del artículo 21 de la LIR, no registra modificaciones con respecto al periodo anterior en análisis, por el contrario, los literales del i. al iii. sí fueron modificados de acuerdo a la Ley N°21.210, 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 y que beneficien directa o indirectamente a los relacionados a la empresa o sus propietarios, según dispone el inciso final de este artículo, o bien, en aquellos casos en que el contribuyente no logre acreditar la naturaleza y efectividad del desembolso. 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 inciso tercero, 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. Eliminado”

Respecto, al mecanismo en cómo tributan los gastos rechazados del literal i. en análisis, no registra modificaciones con respecto al periodo anterior en análisis.

Ahora bien, con respecto al literal ii. y la forma en la que tributan no registra modificaciones con respecto al periodo anterior en análisis.

El SII mediante la publicación de la Circular N°53 de fecha 10 de agosto de 2020, Imparte instrucciones sobre modificaciones introducidas al artículo 21 y 31 de la LIR por el N°11 y 13 del artículo segundo de la Ley N°21.210.

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

3.7.1 Gastos Rechazados no afectos a la tributación establecida en el Artículo 21 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.

3.7.2 Gastos Rechazados no afectos a la tributación establecida en el Artículo 21 a partir del 01.01.2020.

De acuerdo a la normativa vigente en cuanto al periodo en análisis, esto a partir del 01 de enero del 2020, 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, el impuesto establecido en el número 2, del artículo 38 bis 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.”*

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

Los gastos rechazados del inciso segundo del artículo 21 de la LIR, generan un efecto en los registros empresariales de los nuevos regímenes del artículo 14 letra A (Semi Integrado) y D (Pro-pyme General) de la LIR. En ambos casos, 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.

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

3.8.1 Gastos Rechazados afectos a la tributación establecida en el inciso tercero del Artículo 21 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.”*

3.8.2 Gastos Rechazados afectos a la tributación establecida en el inciso tercero del Artículo 21 a partir del 01.01.2020.

De acuerdo a la normativa vigente en cuanto al periodo en análisis, esto a partir del 01 de enero del 2020, el inciso tercero del artículo 21 de la LIR no se modificó de acuerdo a la Ley N°21.210. Las modificaciones introducidas, se remiten solamente a los literales i. y iii.

Dentro de las modificaciones que comenzaron a regir con la Ley N°21.210 del inciso tercero del artículo 21 de la LIR, se incluyó norma expresa sobre quién recae la carga de la prueba en el literal i., es así como se incorporó lo siguiente; *“podrá, fundadamente, determinar el beneficio que tales sujetos han experimentado”* y *“siempre que el Servicio determine en forma fundada”*. Mientras que el literal iii., establece una condición de exención del impuesto establecido en el inciso tercero del artículo 21, respecto al uso y goce de los activos de la empresa por su personal cuando cumpla con los criterios de “universalidad” y “sin exclusiones”.

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.

4. DESARROLLO DE CONTENIDO

En esta sección, se desarrollará un análisis teórico práctico respecto del tratamiento tributario de los gastos rechazados afectos y no afectos con la tributación del artículo 21 de la LIR, como también aquellos gastos aceptados de acuerdo a lo establecido en el artículo 31 del mismo legal, lo anterior nos ayudará a entender y dar respuesta a la hipótesis definida en la presente investigación.

Para probar la hipótesis analizaremos el concepto gasto rechazado del artículo 21 de la LIR, y el concepto gasto aceptado del artículo 31 del mismo cuerpo legal, lo anterior será complementado con lo interpretado por el SII mediante jurisprudencia administrativa, esto con el fin de ilustrar de mejor manera los diferentes hitos en materia tributaria respecto a los gastos rechazados. Posteriormente, a través de un ejercicio práctico se expondrán un paralelo con las diferentes cargas tributarias en los diferentes periodos analizados para la empresa.

4.1 Análisis del artículo 31 para la hipótesis a desarrollar.

Con la entrada en vigencia de la Ley N°21.210, el artículo 31 se modificó, lo que cambió significativamente la definición de gasto necesario que existía hasta el 31 de diciembre del 2019, ampliando y flexibilizando qué gastos pueden quedar como aceptados. La definición de gasto necesario del artículo 31 que está vigente actualmente se define como: *“son aquellos gastos que tengan la aptitud de generar*

renta, en el mismo o futuros ejercicios y que se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio”. Por el contrario, la definición anterior a la entrada en vigencia de esta reforma, se fundamentaba en que se podían utilizar todos los gastos necesarios para producir la renta que fueren acreditados fehacientemente y del giro del negocio. Con estas definiciones podemos ver que, en la ley, ya existe un cambio importante en cuanto a la definición de gasto aceptado.

Del análisis de la jurisprudencia administrativa que se encontraba vigente antes de esta reforma, es que podemos ver que la definición e interpretación de gasto necesario que daba a conocer el SII, mediante oficios y circulares se fundamentaba en cumplir las siguientes condiciones; (i) que sea del giro, (ii) que sea inevitable u obligatorio, (iii) que se haya incurrido efectivamente en el gasto y, (iv) que se acredite fehacientemente. Lo anterior, fue ratificado por la corte suprema mediante varias sentencias realizadas en el periodo. Por otro lado, el SII interpretó de la normativa actual, con la circular 53 del 2020, respecto a la definición de gasto necesario, se deja en claro que estos últimos, no son solo aquellos que generan renta afecta IDPC, sino que cualquiera que pudiese o no generar renta. La circular hace referencia a la importancia del desarrollo o mantención del giro, donde ejemplifica varios gastos que no producen renta o que son voluntarios, pero si van relacionados a la mantención del giro de la empresa.

Analizando tanto a nivel normativo como a nivel de jurisprudencia administrativa, se puede observar la gran diferencia que existe entre las definiciones de gasto necesario vigente y la del periodo anterior, dejando una definición mucho más

amplia de la que se conocía, pasando de un gasto que debía ser inevitable y obligatorio, a que un gasto debe tener la aptitud de generar renta, lo que deja en claro que serán aceptados como gasto, algunos tipos de carácter voluntario y que eventualmente podrían o no generar renta.

Lo anterior se puede ilustrar mediante la diferencia que existe en el tratamiento del gasto por pago de multas por atrasos en las empresas constructoras, gasto que antes de la entrada en vigencia de esta reforma tributaria era catalogado como gasto rechazado y que por el contrario con la nueva reforma tributaria este gasto pasó a ser aceptado según la interpretación del SII en la circular 53 del 2020.

4.2 Artículo 21 inciso 1

La entrada en vigencia de la ley N° 21.210, generó modificaciones en el artículo 21 inciso primero, modificando algunos tipos de desembolsos y las condiciones que deben cumplirse para que un gasto sea catalogado como gasto afecto al artículo 21 con tasa 40%. La definición existente antes de esta reforma para el numeral i) del inciso primero del artículo 21 correspondía a las partidas del numeral número 1 del artículo 33, que correspondían a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no debían imputarse al valor o costo de los bienes del activo. Mientras que, con la entrada en vigencia de la ley N° 21.210 a esta definición se agregó la condición de que beneficie directa o indirectamente a los relacionados de la empresa y por otro lado se creó otra opción de aplicar este impuesto único cuando el contribuyente no acredite la naturaleza y efectividad del desembolso. El numeral ii) se mantiene igual, solo se agregó el artículo 35 inciso tercero y finalmente se elimina el numeral iii), el cual afectaba con la tributación de

este artículo, la compra de acciones de propia emisión que no fuesen vendidas en el plazo estipulado por ley, ahora este tipo de transacción queda como una disminución de capital de la sociedad.

Analizando las modificaciones de este inciso, se llega a la circular 53 del 2020, donde el SII interpreta las modificaciones que establecidas por la Ley N° 21.210. En esta circular se interpreta que se entenderá por beneficio directo o indirecto a los relacionados, señalando que el beneficio indirecto ocurre cuando el beneficio económicamente valorable no es obtenido por el propietario, comunero, socio o accionista directo de la empresa, pero que al final son estos o sus relacionados los beneficiados, por otro lado, señala que relacionados corresponde a cualesquiera de las personas o entidades indicadas en el último inciso del artículo 21. Respecto a la acreditación de la naturaleza y efectividad, podemos ver que el SII interpreta, que el contribuyente debe acreditar la naturaleza y efectividad del desembolso, con todos los antecedentes que correspondan a la naturaleza jurídica del mismo, como señale la ley.

Otro tema importante a analizar es que dentro del artículo 21 inciso primero, numeral i) es que con la Ley N°21.210, se agrega la frase; “*y que beneficien directa o indirectamente a los relacionados a la empresa o sus propietarios, según dispone el inciso final de este artículo*”, lo que genera un gran impacto, ya que, se genera una condición adicional para el caso de 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, o sea que antes solo bastaba con cumplir esta condición recién mencionada

para ser aplicada la tributación del impuesto único del 40%. En cambio, hoy se deben cumplir dos condiciones, lo que hace más complejo que un gasto que antes era catalogado como rechazado, ahora quede supeditado a cumplir esta segunda condición y ambas en conjunto, de lo contrario no quedan afectos a este impuesto de castigo.

Revisando que se agregó la frase “*o bien, en aquellos casos en que el contribuyente no logre acreditar la naturaleza y efectividad del desembolso*” con la reforma tributaria, podemos ver que se entrega una herramienta al SII, para poder catalogar como gasto rechazado partidas que el contribuyente no pueda demostrar con las pruebas que le permite la ley, así evitar ir por la opción que beneficie directa o indirectamente a los relacionados a la empresa o sus propietarios, ya que puede requerir más tiempo poder establecer que se cumpla esta condición. Por lo cual, al llevar la fiscalización por la alternativa de acreditar la naturaleza y efectividad del desembolso puede resultar más eficaz de cerrar las instancias de fiscalización con el contribuyente.

Viendo la eliminación del numeral iii) podemos ver que ahora las compras de acciones de propia emisión que no se enajenen en el plazo de un año desde la adquisición no queden afectas al artículo 21. Con la eliminación de este numeral se puede observar que, ahora todas estas transacciones ya no quedarán afectos al impuesto único, afecta directamente la cantidad de los gastos rechazados que pueda tener una empresa, pasando de tener que pagar un 40% por el impuesto establecido en este artículo, a que solo se entenderá como una disminución de capital, tal como señala la ley N°18.046 en su artículo 27.

4.3 Artículo 21 inciso 2

Con la entrada en vigencia de la Ley N° 21.210, podemos ver que, al inciso segundo de este artículo, se le agregó el numeral v), donde añade al listado de exención del impuesto único del 40%, los gastos efectuados por corporaciones y fundaciones chilenas que cumplan con los requisitos para ser gasto rechazado del inciso primero, salvo que aplique el supuesto del numeral iii) de inciso tercero de este artículo.

Ante esta nueva exención del artículo 21 el SII interpreto a través de la circular 53 del año 2020, que cualesquiera de los gastos que incurran estas entidades que incumplan los requisitos del artículo 31, estos no se afectaran con el impuesto único del 40%, solo será un agregado a la RLI, salvo que resulte aplicable la tributación del inciso tercero de este artículo, caso en cual se rige por lo establecido en este último. Esta modificación de cierto modo genera la posibilidad para usarse en reestructuraciones empresariales, donde el holding, haga los gastos rechazados por medio de este tipo de sociedades, logrando evitar el pago de este impuesto único, lo que podría generar un beneficio para el holding, solo pagaría IDPC de acuerdo al tipo de régimen.

4.4 Artículo 21 inciso 3

Con la entrada en vigencia de la Ley N° 21.210, podemos ver que, al inciso tercero de este artículo, tuvo diversas modificaciones tales como; en el numeral i) de este inciso se cambia la frase “*podrá determinar fundadamente*” por la expresión “*podrá, fundadamente, determinar*”, dentro del numeral i) se agrega un nuevo párrafo,

donde se detalla cómo y con qué herramientas el SII podrá determinar el monto que corresponde al retiro de especies o desembolsos que hayan beneficiado al socio, propietario o accionista. Otro cambio fue que la Ley N° 21.210 modificó el tercer párrafo del numeral iii), cambiando la palabra habitual por la frase “*si estuviera disponible y pudiera ser utilizada por todos los trabajadores de la empresa, bajo criterios de universalidad y sin exclusiones*”, siguiendo por este párrafo se vuelve a cambiar la palabra habitual por “*exclusivo para ciertos trabajadores o para directores de la empresa*”

De acuerdo con la interpretación de la circular 53 del año 2020, de las modificaciones de la Ley N° 21.210, interpreta que el reemplazó en el numeral i) del inciso tercero de las palabras “*podrá determinar fundadamente*” por la expresión “*podrá, fundadamente, determinar*”, con el objeto de aclarar que la fundamentación aludida, como principio general aplicable en materia administrativa, procede siempre que el servicio opte por determinar el beneficio experimentado por los propietarios de las empresas que refiere la norma, y no que la fundamentación constituye un requisito optativo para este servicio.

También interpreta que al añadir este nuevo párrafo dentro del numeral i) el SII queda facultado para determinar con mayor precisión la existencia y monto de retiros encubiertos, para lograrlo, el SII deberá fundar sus determinaciones, considerando los elementos y requisitos dispuestos en la norma.

Analizando estas modificaciones se puede observar que ahora el SII tiene que realizar un trabajo más arduo para poder llegar a determinar un gasto rechazado

afecto a este inciso, además que debe cumplir con metodologías que ahora están impuestas en la misma ley, cosa que antes no ocurría y dependía de los procedimientos internos del SII el cómo llegaba a determinar los montos afectos a este impuesto. Pero aún más importante es que ahora quedo en claro que el servicio en caso de que querer fiscalizar y aplicar este inciso en actividades de fiscalización, deberá aportar con antecedentes y pruebas de como logro determinar la base imponible del gasto rechazado y que cumple con las condiciones para quedar afecto al impuesto de este inciso.

Viendo la modificación del numeral iii) se puede ver que el cambio generado con la Ley N° 21.210, viene a dejar más claro y dentro de la ley, cuáles son las condiciones que se deben cumplir para que el uso de los bienes de la empresa destinados al esparcimiento no queden como un gasto rechazado, para que no existan dobles interpretaciones.

Con estas modificaciones, se puede ver que en la práctica para los fiscalizadores llevar a cabo estas instancias de fiscalización se necesitara más tiempo, lo que posiblemente lleve a no utilizarlo, salvo en casos importantes que involucren montos significativos o de acuerdo a programas de fiscalización orientados al control de este tipo de impuestos. Lo que se podría transformar en cierto beneficio para los contribuyentes, ya que sería más difícil que puedan quedar afectos a esta tributación.

4.6 Análisis de cambio de peso de la prueba

Antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 21.210, el peso de la prueba en materia tributaria dependía de cada campo del derecho tributario, en cuanto a quien caía esta obligación de probar, generalmente es todas las instancias de fiscalización esta obligación recae en el contribuyente. Es así como, el artículo 21 del CT en esa fecha establecía que el peso o carga de las pruebas en instancias administrativas son del contribuyente, él debía demostrar con todos los medios de prueba que establece la ley, a mayor abundamiento el inciso final del artículo en mención, establece que para cambiar o modificar una liquidación, el contribuyente debe desvirtuar con las pruebas suficientes. Este artículo no sufrió modificaciones con Ley N° 21.210, por lo cual se puede concluir que en términos generales es el contribuyente el que debe probar en instancias administrativas.

En cambio, dentro de la legislación nacional distinta a la tributaria, por las reglas generales del onus probandi, corresponde probar a quien alega lo contrario al orden normal de las cosas, lo contrario a lo que establece el artículo 21 del CT, donde a pesar de que el SII es quien alega lo contrario y presume que el contribuyente es quien está errado, el peso de probar recae sobre este último.

Con la entrada en vigencia de la Ley N° 21.210, tal como se menciona antes, no se modifica el artículo 21 del CT, lo que se traduce que en términos generales es el contribuyente quien deberá probar en instancias administrativas la veracidad de sus declaraciones y operaciones. En cambio, donde sí hubo modificaciones fue en el inciso tercero del artículo 21 de LIR, donde incluyó norma expresa sobre quién recae la carga de la prueba en el caso de la aplicación de este castigo, es así como se

incorporaron las siguientes frases “*podrá, fundadamente, determinar el beneficio que tales sujetos han experimentado*” y “*siempre que el Servicio determine en forma fundada*”, que dejan claro que para poder aplicar este castigo al contribuyente, le corresponde al SII tener las pruebas necesarias para poder aplicar liquidaciones de impuesto, en contra del contribuyente.

Lo señalado en el párrafo anterior, es ratificado por el SII en la circular 53 del año 2020, en la cual se interpreta que deberá fundar sus determinaciones, considerando los elementos que le entrega la ley, lo que hace más difícil poder aplicar la tributación establecida en este inciso para el SII, ya que se podría establecer que ahora es necesario más horas en fiscalización para reunir las pruebas necesarias, lo que podría significar que incluso en cierto casos no las encuentren y no poder llegar a usar esta herramienta de castigo, generando incluso un cierto beneficio para los contribuyentes que pudiesen quedar afectados a este castigo.

También se puede dar el escenario donde el contribuyente realmente realizó un desembolso o retiro encubierto que cumple todas las condiciones para quedar afecto a la tributación de este inciso y por falta de pruebas o horas de fiscalización, no quedaría afecto a este castigo y se podría tratar de llevar al inciso primero, donde hay que analizar si se cumplen las condiciones establecidas para quedar afecto a esa tributación. En cambio, al comparar esta misma situación con las normas vigentes antes de la Ley N° 21.210, el SII necesitaba una menor cantidad de pruebas, y como el peso de la prueba recaía en el contribuyente, este debía demostrar que no era un gasto afecto al inciso tercero, por lo cual habría quedado

afecto a este castigo, lo anterior permite concluir que su aplicación será más compleja en la actualidad.

4.7 Análisis norma de relación

Dentro del artículo 21 de LIR antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 21.210, nos encontrábamos con la definición de “*relacionados*”, en el inciso último del artículo 21, donde se detallaba que se aplicaba el inciso tercero cuando el beneficiario fuese el socio, accionista o propietario o su cónyuge o hijo no emancipado o bien, cualquier persona relacionado con ellos según el artículo 100 de la ley 18.045, sobre mercado de valores, dentro de este artículo nos encontramos con una serie de parentescos o condiciones de casos en los cuales se encontraría relacionado, todas ligadas a composiciones societarias. Que la ley de la renta hiciera alusión a la ley de mercados financieros era llamativo, ya que generalmente dentro de la misma norma tributaria se detallan las normas de relación, es más el artículo en mención le daba el poder al superintendente de establecer mediante norma general en qué casos especiales se puede dar que exista relación, lo que afectaría inmediatamente a la norma tributaria.

Con la reforma tributaria, se introdujeron modificaciones al inciso último del artículo 21, modificando que se entendía por relacionado, entregando una definición parecida a la que estaba anteriormente, pero ahora se entendía por relacionado lo establecido en el número 17 del artículo 8 del CT, que también se incluyó con la nueva reforma, este artículo tiene una definición y composición muy similar a la del artículo 100 de la ley 18.045, pero más moderna y simple, además, se elimina la atribución que tenía el superintendente, dando un paso hacia la certeza jurídica, ya

que ahora la definición de relacionado solo depende de lo establecido en la normativa tributaria, salvo que una nueva reforma lo modificase.

Dentro de las modificaciones incluidas en el inciso final del artículo 21 de la LIR, no solo se modificó lo mencionado anteriormente, sino que se agregaron más situaciones donde se debe entender por relacionados, por lo cual ahora hay más opciones de quedar dentro de una transacción entre relacionados, además que se añadió la frase “*así como a toda entidad controlada directamente o indirectamente por ellos*” lo que amplía aún más la definición en comparación con lo que estaba establecido anteriormente.

4.8 Ejemplo numérico

Siguiendo con el desarrollo de este trabajo, es que se hará una comparación de diversas partidas relacionadas a los gastos rechazados, viendo cómo se diferencia la aplicación del artículo 21 antes y después de la entrada vigencia la Ley N°21.210, para realizar esta comparación y análisis, se usará la siguiente tabla:

TABLA: COMPARACIÓN CUALITATIVA ARTICULO 21		
Tipo de gasto	ANTES LEY N°21.210	LEY N°21.210 VIGENTE
Gastos no Documentados	Art. 21 inc. 1	Art. 21 inc. 1
Indemnización Voluntaria	Art. 21 inc. 1	NO AFECTO
Multa por incumplimiento de contrato	Art. 21 inc. 1	NO AFECTO
Pago de Donación sin respaldo registrada en activo	Art. 21 inc. 1	Art. 21 inc. 1
Donación en exceso	Art. 21 inc. 1	Art. 21 inc. 1
Indemnización cliente voluntaria	Art. 21 inc. 1	NO AFECTO
Multa por atraso	Art. 21 inc. 1	NO AFECTO
Sobrepago pagado en contrato voluntario	Art. 21 inc. 1	NO AFECTO
Adquisición de acciones de propia emisión, no vendidas en un año	Art. 21 inc. 1	NO AFECTO
Pago en exceso de sueldo empresarial	Art. 21 inc. 3	NO AFECTO
Depreciación vehículo asignado a socio	Art. 21 inc. 3	Art. 21 inc. 3
Bencina vehículo socio	Art. 21 inc. 3	Art. 21 inc. 3

De esta tabla podemos ver que varios tipos de gastos que podrían quedar afectos al artículo 21 y que son del normal funcionamiento o desarrollo del negocio, antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 21.210 quedaban afectos y debían tributar con el castigo que exigía la Ley. En cambio, ahora, muchos de estos quedarían como gasto aceptado incluso, como es el caso de la indemnización voluntaria de un cliente, ya que esta transacción se justificaría con el hecho de que el contribuyente lo hace para mantener o fidelizar al cliente, por lo que cumpliría con lo establecido en el artículo 31 de la LIR. Otro punto importante es el que ocurre con el gasto relacionado al sueldo empresarial, antes de la reforma de modernización tributaria, la ley establecía un tope de sueldo para el socio o propietario de algunos tipos de sociedades, que se regían por el tope imponible, con la entrada en vigencia de esta reforma, se elimina esta condición y solo se hace referencia a que realmente trabaja

y que el sueldo este asignado según los valores del mercado. Siguiendo con este análisis, para ver mejor los efectos que se produjeron con la entrada en vigencia de la Ley N° 21.210 es que a los tipos de gasto expuestos en la tabla anterior se le asignaron valores de un mismo monto y unitarios, para que de esta forma podamos ver cuán importante es la diferencia con el mismo peso relativo, en una empresa con los mismos gastos rechazados durante el año comercial 2019 (antes Ley N°21.210) y el año comercial 2020 (Ley N°21.210 vigente).

TABLA: COMPARACION GASTOS AFECTOS ARTICULO 21							
Tipo de gasto	Monto del gasto actualizado	ANTES LEY N° 21.210			LEY N° 21.210 VIGENTE		
		Monto afecto a 40% inc 1 art 21	Monto afecto a IGC	Monto afecto a 10% inc 3 art 21	Monto afecto a 40% inc 1 art 21	Monto afecto a IGC	Monto afecto a 10% inc 3 art 21
Gastos no Documentados	\$1.000.000	\$1.000.000			\$1.000.000		
Indemnización Voluntaria	\$1.000.000	\$1.000.000					
Multa por incumplimiento de contrato	\$1.000.000	\$1.000.000					
Pago de Donación sin respaldo registrada en activo	\$1.000.000	\$1.000.000			\$1.000.000		
Donación en exceso	\$1.000.000	\$1.000.000			\$1.000.000		
Indemnización cliente voluntaria	\$1.000.000	\$1.000.000					
Multa por atraso	\$1.000.000	\$1.000.000					
Sobrepeso de contrato	\$1.000.000	\$1.000.000					
Adquisición de acciones de propia emisión, no vendidas en	\$1.000.000	\$1.000.000					
Pago sueldo empresarial en exceso	\$1.000.000		\$1.000.000	\$1.000.000			
Depreciación vehículo asignado a socio	\$1.000.000		\$1.000.000	\$1.000.000		\$1.000.000	\$1.000.000
Bencina vehículo socio	\$1.000.000		\$1.000.000	\$1.000.000		\$1.000.000	\$1.000.000
	TOTAL	\$9.000.000	\$3.000.000	\$3.000.000	\$3.000.000	\$2.000.000	\$2.000.000

Como se puede ver en la tabla anterior, la diferencia entre un año y otro es significativa, primero se analizará el efecto en el inciso primero del artículo 21, donde se observa que de una base de IU de 40% de \$9.000.000.- se pasa a una de \$3.000.000.- lo que resulta ser un tercio de los gastos rechazados, asumiendo que es la misma empresa y que hace los mismos gastos en ambos periodos. Esto corresponde a un IU del artículo 21 de \$3.600.000.- a uno de \$1.200.000.- lo que

produce un ahorro de dos tercios de lo que debería haber pagado, lo que significa un ahorro importante en la empresa que se encuentra en similares circunstancias con este tipo de gastos, donde muchas veces se puede dar que son montos mucho mayores, siendo una gran ayuda para el desarrollo de sus negocios.

Siguiendo con el análisis, pero esta vez con los tipos de gastos afectos al artículo 21 inciso tercero, no encontramos con que la diferencia entre un año y otro es significativa, se pasó de una base de IGC y base del 10% del inciso tercero de \$3.000.000.- a \$2.000.000.- lo que en porcentaje es pagar en el segundo año solo un 66% de lo pagado en el primer año, lo que significa un ahorro importante para el socio de empresa.

5. CONCLUSIÓN

Al inicio de esta investigación, se señaló que la hipótesis consistía en validar que mediante la promulgación de la Ley 21.210, podría haber una menor cantidad de gastos rechazados que puedan quedar gravados de acuerdo con los incisos primero y tercero del artículo 21 de la LIR.

Habiendo realizado un análisis teórico práctico respecto del tratamiento tributario de los gastos rechazados afectos y no afectos con la tributación del artículo 21 de la LIR, comparando tanto lo establecido en la ley antes de la entrada en vigencia de la reforma tributaria y la normativa actual, usando las interpretaciones administrativas que existen, se pudo llegar a las siguientes conclusiones.

Primero, las modificaciones introducidas por las Ley N° 21.210, a nivel del artículo 31 de la LIR, que modificó la definición de gasto necesario, estableciendo una definición más amplia, genera que algunos tipos de gastos que antes de esta reforma tributaria eran catalogados como gastos rechazado afecto al artículo 21 de la LIR, ahora serán reconocidos como gastos aceptados. Generando una reducción en los gastos que puedan pasar a ser catalogados como gastos rechazados.

Segundo, las modificaciones introducidas en el inciso primero del artículo 21 de la LIR, con la reforma tributaria, tiene un importante efecto, ya que, al agregar una condición extra a 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, se puede interpretar

como una dificultad extra para poder aplicar la tributación establecida en este artículo.

Tercero, en relación a la nueva exención que se agregó al inciso segundo del artículo 21 con la reforma tributaria, se puede observar que las corporaciones y fundaciones chilenas, en caso de realizar un gasto que cumple con todas las condiciones de ser afecto a la tributación del inciso primero, no se gravarán con este, sino que solo será un agregado a la RLI, salvo que cumplan las condiciones del inciso tercero del artículo 21. Este hecho puede generar elusión tributaria al usar estas sociedades como pagadores de estos gastos, ya que generalmente están dentro de los holdings familiares, lo cual sería interesante desarrollar y validar en otra investigación.

Cuarto, en relación a las modificaciones establecidas en el inciso tercero del artículo 21 de la LIR con la reforma tributaria, nos encontramos con que el legislador dejó claro que, para aplicar esta tributación, el SII tendrá el peso de la prueba, lo que afecta significativamente al SII, porque probar que un gasto que beneficia a los propietarios es más complejo y necesitando más horas de fiscalización para buscar pruebas, que pueden no llegar a encontrarse por el SII, lo que dificultaría la defensa en los tribunales respectivos. Esto parecería crear un incentivo a no aplicar esta tributación y buscar la tributación del inciso primero por parte del SII, ya que, este inciso es más fácil de poder aplicar en fiscalización y el contribuyente debe probar o justificar correctamente el gasto.

Quinto, con la modificación establecida en el inciso último del artículo 21, se puede observar que al eliminar la definición de relacionado que hacía referencia al artículo

100 de la ley 18.045, sobre mercado de valores, aporta un grano en la certeza jurídica, ya que anteriormente el superintendente tenía el poder de establecer situaciones que quedasen bajo el criterio de él como una situación de relación, lo que afectaría directamente la normativa tributaria, sin ser, tal vez lo que quisiera el legislador tributario.

Finalmente, tal como vimos en el ejemplo numérico donde se compara el escenario de una empresa con ciertos gastos rechazados en el año comercial 2019 y la misma empresa, con los mismos gastos en el año comercial 2020, se pudo observar que con la nueva reforma tributaria y para la situación evaluada, la misma empresa hoy tendría una menor cantidad de gastos rechazado del inciso primero y tercero. Esto ocurre básicamente por la eliminación del requisito de que el gasto debe ser inevitable y obligatorio. Al contrario, un gasto sin respaldo que anteriormente se agregaba a la RLI, con la reforma tributaria este se grabara con el artículo 21 inciso primero.

Debido a lo anterior, se puede afirmar que se ha probado la hipótesis de investigación enunciada al comienzo de este documento, es decir, mediante la promulgación de la Ley 21.210, habrá una menor cantidad de gastos rechazados que puedan quedar gravados de acuerdo con los incisos primero y tercero del artículo 21 de la LIR.

Sería importante que en otra tesis se pueda medir y estudiar numéricamente, cual es el impacto en la recaudación fiscal de estas modificaciones introducidas en la reforma de modernización tributaria.

6. REFERENCIAS

- Libros:

Castro, J. F. (2018). Impuesto a Renta 2018 Elementos prioritarios, análisis práctico de los sistemas, rentas atribuidas y parcialmente integradas.

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

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

- Revistas

Ossandón Cerda, F., & Ubilla 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*.

Szederkenyi, 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 antielusión o antievasión.

Revista de Estudios Tributarios N°2, 116.

Yáñez, J. (2015). Tributación: Equidad y/o Eficiencia. *Revista de Estudios*

Tributarios N°12, 241.

Yáñez, J. (2016). Renta atribuida y parcialmente integrada. *Revista de Estudios*

Tributarios N°15 de 2016, 131.

- Periódicos:

Pellegrini, 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/r-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 SUPUESTOS DE EXCLUSIÓN. Tesis.

- Documentos Públicos:

Circular N° 39 (2016).

Circular N° 49 (2016).

Circular N° 53. (2020).

Circular N° 62 (2020).

Circular N° 71 (2015).

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° 1.871 (Servicio Impuestos Internos 2016).

Oficio N° 471 (marzo de 2018).

Oficio N° 474 (marzo de 2018).

Oficio N° 476 (marzo de 2018).

Oficio N°137 (Servicio Impuestos Internos 2016).

Resolución N° 130 (2016).

Servicios impuestos internos. (2020). *Las tasas de Primera Categoría*.

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

Servicio Impuestos Internos. (s.f.). *RENDA 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))

Presidente de la Republica (23 de agosto del 2018). MENSAJE DE S.E. EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA CON EL QUE INICIA EL PROYECTO DE LEY QUE MODERNIZA LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA.

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

- Leyes:

20.780, L. N. (2014).

20.899, L. N. (2016).

Ley N° 18.045. (1981).

Ley N° 18.293. (1984).

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

Ley N° 18.046 (1981)