



UNIVERSIDAD DE CHILE
FACULTAD DE DERECHO
DEPARTAMENTO DE DERECHO ECONÓMICO

**EVOLUCIÓN DEL CONCEPTO DE GASTO NECESARIO PARA PRODUCIR LA RENTA
EN LA NORMATIVA TRIBUTARIA CHILENA**

**Nuevo concepto de gasto necesario post reforma tributaria Ley N° 21.210, de
24 de febrero de 2020**

Memoria de prueba para optar al Grado de Licenciado/a en Ciencias Jurídicas y Sociales

MARTA YÁÑEZ VERGARA
JOSÉ ANTONIO ZAVALA ESPOZ

PROFESORA GUÍA:
CAROLINA COLLANTES SCHAALE

Santiago, Chile
2021

TABLA DE CONTENIDO

<u>INTRODUCCIÓN</u>	<u>2</u>
<u>CAPÍTULO I: CONTEXTUALIZACIÓN DEL CONCEPTO GASTO.....</u>	<u>5</u>
CONTEXTO DEL CONCEPTO <i>GASTO</i> DESDE EL PUNTO DE VISTA FINANCIERO Y TRIBUTARIO	5
BREVE RESEÑA HISTÓRICA DEL CONCEPTO DE GASTO EN LA LEY.....	9
NECESARIEDAD EN EL GASTO	12
NO REBAJADO COMO COSTO	13
PAGADO O ADEUDADO.....	14
RELACIONADO CON EL GIRO	15
SISTEMA TRIBUTARIO EN CHILE DESDE 1984	17
EL FONDO DE UTILIDADES TRIBUTABLES	21
RETIROS ENCUBIERTOS BAJO EL NUEVO SISTEMA DE TRIBUTACIÓN.....	24
<u>CAPÍTULO II: EVOLUCIÓN DEL CONCEPTO GASTO EN LA JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA Y JUDICIAL EN RELACIÓN AL ARTÍCULO 31 Y 21 DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA</u>	<u>27</u>
2.1 ARTÍCULO 31, INCISO 1°. REQUISITOS DE LOS GASTOS NECESARIOS PARA PRODUCIR LA RENTA	28
2.1.1 OFICIOS	28
2.1.2. CIRCULARES	40
2.1.3 RESOLUCIONES	42
2.1.4. GASTOS NECESARIOS PARA GENERAR RENTA EN LA JURISPRUDENCIA JUDICIAL NACIONAL.....	45
2.2 ARTÍCULO 21 Y LOS GASTOS RECHAZADOS.....	49
2.2.1 OFICIOS	56
2.2.2 CIRCULARES	63
2.2.3. JURISPRUDENCIA JUDICIAL.....	72
<u>CAPÍTULO III: ACTUAL ARTÍCULO 31 DE LA RENTA DE LA LEY DE LA RENTA</u>	<u>77</u>

3.1 HISTORIA DE LA LEY N°21.210 DE 24 DE FEBRERO DE 2020	77
3.2 LA NUEVA REDACCIÓN DEL ARTÍCULO 31 INCISO 1° EN LO REFERIDO A LOS GASTOS NECESARIOS	82
3.3. REDUCCIÓN DEL ALCANCE DEL ARTÍCULO 21 EN VIRTUD DE LA NUEVA CONCEPCIÓN DE GASTO.	87
OTRAS MODIFICACIONES AL ARTÍCULO 21.....	88
ASPECTOS NOVEDOSOS EN LA CIRCULAR 53 CON RELACIÓN AL ARTÍCULO 21.....	94
 <u>CONCLUSIONES</u>	<u>97</u>
 <u>BIBLIOGRAFÍA</u>	<u>101</u>

RESUMEN

El concepto de gasto necesario para la producción de renta se ha convertido en un foco de interpretación constante en manos de la autoridad administrativa, el Servicio de Impuestos Internos. Con el pasar de los años su tratamiento tributario se evidenció a través de Oficios, Circulares y Resoluciones, al igual que en la jurisprudencia emanada de nuestros tribunales de justicia.

El artículo 31 de la Ley de la Renta fue de aquellos modificados con la reciente reforma tributario Ley N°21.210 de 24 de febrero de 2020, su cambio tenía como objetivo entregar mayor certeza jurídica a los contribuyentes acerca de aquellos desembolsos que pueden ser deducidos de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría, evitando ser sancionados con su no deducibilidad, o con el artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta, en aquellos gastos que eran considerados rechazados.

El objetivo de la presente tesis es evidenciar el tratamiento del concepto gasto a lo largo de su historia legislativa, identificando las problemáticas que surgían a raíz de las interpretaciones que el artículo estudiado recibía. Asimismo, se busca analizar su nuevo concepto, tras ser de aquellos modificados con la reforma tributaria del año 2020.

Palabras clave: Gasto Necesario, Gasto Rechazado, Servicio de Impuestos Internos, Ley N°21.210, Modernización Tributaria.

INTRODUCCIÓN

El 24 de febrero del año 2020 se publica en el Diario Oficial la Ley N°21.210 que buscaba modernizar el sistema tributario existente en el país. Su propósito principal versaba sobre *“Avanzar hacia un sistema más moderno, más simple y equitativo, que promueva la innovación, el emprendimiento, con un marco legal más preciso.”*¹

Se vio la necesidad de actualizar las normas, ajustándolas a las nuevas realidades, la apertura de la economía del país, nuevas formas de negocio, requerimientos ambientales y la sociedad en general. La Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante “LIR”) no se vio ajena a la modernización y sufrió importantes modificaciones que tenían como objetivo acercar, a la vez de simplificar, el entendimiento del tratamiento tributario a los contribuyentes.

La LIR, en el caso de análisis respecto de la deducción de gastos, ha establecido normas que desde sus orígenes regulan dicha deducción en la determinación de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría, en relación con el gasto necesario para producir renta. Es así, que no ha pasado desapercibida dicha regulación de los gastos, establecida en el artículo 31 de la mencionada Ley. Esta regulación ha sido desarrollada de forma estricta en la Ley y en muchas ocasiones, y su interpretación se vio alejada de criterios contables, financieros o comerciales, restringiendo su deducción y en ciertos casos, permitiendo la rebaja de conceptos que no correspondían precisamente a gastos.

Lo anterior ha significado innumerables dolores de cabezas para los contribuyentes, quienes al tenor de una ley críptica e interpretaciones restrictivas se ven enfrentados a fiscalizaciones de la autoridad administrativa competente, el Servicio de Impuestos (en adelante “SII”) y a la resolución de conflictos por partes de los tribunales de justicia del país, que si bien en el tiempo han variado, no permitían actuar, en el ámbito del tratamiento de los gastos, con un grado de certeza jurídica aceptable.

¹ Historia de la Ley N°21.210, Primer Trámite Constitucional: Cámara de Diputados (2018) “Mensaje N°107-366” p.4

La frase “*gastos necesarios para producir la renta*” vigente hasta antes de la reforma, formaba parte de una serie de requisitos copulativos establecidos en el artículo 31 inciso primero de la LIR. La redacción de la norma era bastante anacrónica y ambigua y a pesar de no haber sido modificada o derogada anteriormente, su aplicación práctica con el correr del tiempo se fue desfigurando debido a las constantes restricciones que supusieron su entendimiento y aplicación práctica por parte del SII.

Se afirma lo anterior, pues en un primer término, era entendido por *necesario* según las interpretaciones realizadas por el SII y los tribunales, aquellos gastos que tuvieran carácter de ineludible, obligatorio, forzoso e inevitable. Es decir, pasaba a ser una cuestión de arbitrio de la autoridad en cuestión determinar si, por ejemplo, un desembolso era de aquellos necesarios para la producción de renta.

Es así como, situaciones tales como gastos laborales, gastos relacionados con los sindicatos de las empresas, compra de equipos deportivos para los trabajadores, fiestas para los empleados, avenimientos o transacciones eran considerados no necesarios para la producción de renta, o derechamente gastos rechazados.

Todo este concepto, que se fue limitando con el pasar del tiempo, se vinculó con el impuesto señalado en el artículo 21 de la LIR, el que tuvo su origen como una forma de “castigar” aquellas salidas de dinero desde la empresa hacia los dueños o accionistas. Su aplicación se tornó protagónica con los gastos que no eran de aquellos considerados necesarios, los que preferentemente eran castigados con este impuesto sanción previsto en el artículo 21, aun cuando no eran de aquellos expresamente sancionados en el contenido del artículo.

Es así como visualizamos que, el nuevo concepto de gasto necesario establecido en la reforma de febrero de 2020 tuvo como objetivo definir el concepto de lo necesario, entregando mayor certeza jurídica al contribuyente, y a su vez, evitar restringir el uso del precepto legal a la hora de su interpretación, es decir, el legislador tuvo la intención de limitar las facultades de la entidad fiscalizadora. Junto con lo anterior, buscando establecer con

mayor certeza la aplicación de este concepto, evitando la amplitud en la interpretación del artículo 21 y el gasto rechazado, se buscó evitar la sanción de aquellos gastos rechazados en situaciones que no correspondían a salidas de dinero irregulares en manos de los propietarios de la empresa. En otras palabras, con la reciente reforma se ha visto modificado el artículo 31, lo que es concordante con las modificaciones anteriores respecto del artículo 21 y su alcance, con el objeto de armonizar el criterio fiscalizador del SII.

A continuación, se busca realizar, en primer lugar, una contextualización del concepto gasto a través de una mirada financiera y tributaria, presentando y analizando los requisitos que conforman el artículo 31 de la LIR a partir de la reforma que cambió el sistema de tributación de los socios en el año 1984, implementando el modelo de cálculo de renta según base devengada, impactando en la tributación de los propietarios de las empresas.

En segundo lugar, se revisará la evolución del concepto gasto en la jurisprudencia administrativa y judicial a la luz de lo expuesto por los artículos 21 y 31 de la LIR.

En tercer lugar y para finalizar, analizaremos el nuevo concepto de gasto necesario establecido con la Ley N°21.210 de 24 de febrero de 2020.

CAPÍTULO I: CONTEXTUALIZACIÓN DEL CONCEPTO GASTO

Contexto del concepto *gasto* desde el punto de vista financiero y tributario

En nuestra legislación tributaria, específicamente en la Ley sobre Impuesto a la Renta se menciona de forma reiterada el concepto *gasto*, principalmente como factor de carácter esencial para determinar la “*renta*”, término que ha tomado gran relevancia en la evolución de los cuerpos legales de la materia, específicamente en lo que referido al artículo 31 de la LIR, norma legal que indica las características y elementos a evaluar para determinar si un desembolso puede ser rebajado como un gasto de la utilidad bruta para la determinación de la renta líquida imponible.

Pero ¿qué se entiende por gasto? La palabra gasto en sí no es un concepto que sólo se defina para efectos tributarios, sino que es un concepto que tiene alcance amplio en diversas áreas o ámbitos.

Desde el punto de vista *financiero o contable* según lo indicado por la IASB² se puede decir que el concepto – gasto – corresponde a los incrementos o decrementos en los beneficios económicos que se conocen a lo largo del período contable en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos o bien como surgimiento de pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio neto, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios³, es decir, la situación en que un activo disminuye, pierde su valor o desaparece. Sin embargo, también es gasto el aumento de los pasivos. Es la disminución del activo o el aumento del pasivo con cargo a resultado.

Sin perjuicio de lo señalado, no toda disminución de activo es un gasto. Por ejemplo, las distribuciones que se realizan a los dueños o propietarios del ente contable no corresponden a gasto. Es una disminución de patrimonio, de activo, mas no gasto.

² Sigla para International Accounting Standards Board. En español: Normas Internacionales de Contabilidad.

³ Monge, Pedro. Las Normas Internacionales de Contabilidad, Actualidad Contable FACES, año 8 N°10, enero – junio 2005. Mérida, Venezuela. P.40.

Desde el punto de *vista tributario* y al tenor de lo señalado por las reglas de interpretación de nuestro Código Civil, específicamente en el artículo 20, se precisa que las palabras deben ser entendidas en su sentido natural y obvio. Sumado a lo anterior, se debe considerar el uso técnico, las palabras técnicas de toda ciencia o arte deben ser entendidas en el sentido que les entreguen quienes profesan la misma ciencia o arte. Ante esto, se puede concluir, que la palabra gasto correspondería a un concepto técnico, al ser utilizado en la determinación de impuestos.

Si bien es cierto, la contabilidad no es una ciencia, complejo sería aseverar que es un arte. Sin lugar a duda, la contabilidad o las finanzas se desarrollan como una disciplina técnica que utiliza palabras que poseen significado para aquellas personas que profesan esa disciplina o técnica, por lo que estas palabras deben ser entendidas en un mismo sentido.

En suma, lo primero que se debe tener en cuenta a la hora de abordar el gasto en su visión tributaria, es que corresponde a toda salida o disminución del activo o nacimiento, aumento de un pasivo con cargo a resultado.

Considerado lo anterior, y como antecedente para entender la noción de gasto en su totalidad, es menester integrar términos que serán parte del proceso de comprensión, como el concepto de renta.

La definición legal de renta que se encuentra en el artículo 2 N° 1 de la Ley de la Renta señala que corresponde “*A los ingresos que constituyen una utilidad o beneficio que rinde una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades, incrementos de patrimonio que se perciban o devengan, gracias a su naturaleza, origen o denominación*”

¿Por qué es importante mencionar el concepto ingreso? Cuando se habla de ingreso, la percepción y el devengo que significan un incremento de patrimonio, tienen su contrapartida en el gasto.

Si bien el ingreso es un aumento de patrimonio, el gasto es un detrimento de patrimonio. La renta líquida entonces, se determina deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla. La renta tributaria es finalmente fruto de un proceso de determinación complejo, el cual tiene por finalidad establecer cuál es el verdadero incremento de patrimonio, o enriquecimiento real y efectivo, que experimentó un contribuyente dentro del respectivo ejercicio. En este proceso el gasto juega un rol principal para cuantificar dicho enriquecimiento tributable.

La renta bruta correspondería a todos los ingresos tributarios definidos en el artículo 2 N°1 de la LIR, y que deben ser reconocidos devengados o percibidos dentro del respectivo ejercicio conforme lo dispone el artículo 29 de la LIR a los que les rebajo el costo, que en materia tributaria posee un concepto restringido, siendo en términos generales este el caso de los bienes fabricados: materia prima y mano de obra, y en los casos de los bienes adquiridos: el valor de los bienes que adquirí, conforme lo establece el artículo 30 de la LIR.

Una vez obtenida la renta bruta (ingresos – costos) y al rebajar los gastos, conseguimos la determinación de la renta líquida.

Por otra parte, el reconocimiento del gasto desde el punto de vista financiero y tributario también difiere. Desde el primero, la cuantificación consiste en que se debe obtener un costo o valor que pueda ser medido de forma fiable, es decir, el reconocimiento del gasto debe ser cuantificable de manera razonable con cierta exactitud, probabilidad. Estaríamos en presencia de gasto financiero cuanto la cuantificación posee cierta fiabilidad y probabilidad de que ese gasto se va a producir, contablemente lo reconozco.

Desde el punto de vista tributario, se debe mencionar que no existe una norma exacta que se refiera a cuál es la cuantificación del gasto en esta materia (por lo que en términos generales no se aceptan las estimaciones como podrían ser las provisiones contables de gasto). Sin embargo, por los requisitos que se establecen en la ley respecto el gasto, se da a entender que la cuantificación ya no debe ser fiable, sino exacta. Por regla general, la

cuantificación desde el punto de vista de la Ley sobre Impuesto a la Renta debe ser adeudada o pagada y corresponde a la contrapartida del ingreso de lo devengado o de lo percibido.

Se está en presencia de una renta percibida, según lo indicado por el artículo 2 N° 3 del cuerpo legal anteriormente mencionado, cuando aquella ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona.

Por otro lado, se está en presencia de una renta devengada, según el artículo 2 N°2 de la LIR, cuando tengo un título o derecho sobre ella, independiente de su actual exigibilidad y que constituya un crédito para su titular.

El punto de partida entonces, de cualquier contribuyente es su gasto financiero y su adecuado registro contable. En términos generales, si no se tiene registrado el gasto financiero, tampoco se posee el gasto tributario. Sin embargo, esto no siempre es efectivo, debido a las diferencias existentes entre el reconocimiento del gasto para fines financieros y tributarios, las que se ven reflejadas claramente en la determinación de la renta líquida imponible a través de los agregados y deducciones.

Para el Servicio de Impuestos Internos, el órgano fiscalizador, gasto es entendido como el *“Desembolso en que ha incurrido una empresa para obtener ingresos⁴”* Adicionalmente, diferencian entre gasto efectivo y gasto presunto.

Entienden gasto efectivo como *“Gasto en el que se ha incurrido realmente. Cuenta con el respaldo de un documento propio de la operación⁵”* Y por gasto presunto *“Son gastos estimados y no efectivos que se calculan porcentualmente en relación con los ingresos⁶”*

Con todo, nace la pregunta ¿Por qué se habla de gasto? ¿Por qué el sistema tributario requiere de la deducción de gastos de los ingresos que reciben los contribuyentes?

⁴ Servicio de Impuestos Internos, Diccionario Básico Tributario Contable. “Gasto”

⁵ Servicio de Impuestos Internos, Diccionario Básico Tributario Contable. “Gasto efectivo”

⁶ Servicio de Impuestos Internos, Diccionario Básico Tributario Contable. “Gasto presunto”

Es pertinente señalar en primer lugar, que la base imponible del Impuesto de Primera Categoría se encuentra representada por la renta líquida – aquella que se determina a través de la deducción de la renta bruta de los gastos necesarios para producirla⁷ - situación en la que el gasto, tal como se menciona en la definición, adquiere un protagonismo en las deducciones y ajustes.

Con todo, ante tales deducciones, el Servicio de Impuestos Internos realiza fiscalizaciones, con el afán de evitar disminuciones de bases imponibles o que esta se vea erosionada con gastos que no cumplan con los requisitos que señala el artículo 31. Es por esta razón, que, por una parte, el contribuyente debe determinar su renta deduciendo sus gastos, y, por otra parte, está la determinación de la base imponible del impuesto que influye en la recaudación fiscal, como respuesta a la obligación tributaria.

El gasto rechazado es uno de los mecanismos de control en nuestro sistema tributario que tiene por objeto lograr equidad horizontal –aquella que debe afectar de igual manera a personas de igual capacidad contributiva⁸-, pero que sin embargo ha generado una distorsión en la tributación, como se verá más adelante.

El gasto en consecuencia tiene por función ser una herramienta en el proceso de determinación de la renta como incremento de patrimonio. Es necesario para la determinación de la base imponible de los contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría y, asimismo, para medir la capacidad contributiva de éstos, información que sirve para proyectar la recaudación que obtendrá anualmente el Estado.

Breve Reseña Histórica del Concepto de Gasto en la Ley.

En el año 1924 la Ley N°3.966 que estableció la Ley sobre Impuesto a las Rentas, menciona el concepto gasto en su artículo 18 al referirse a la base imponible, señalando:

⁷ Servicio de Impuestos Internos, Diccionario Básico Tributario Contable. “Renta líquida”

⁸ Ortiz, Elio. (2016) “Equidad horizontal e Impuesto Global Complementario”. Universidad de Chile

“La renta imponible de cualquiera industria o comercio será la diferencia que resulte de las entradas brutas una vez deducidos los gastos y amortizaciones necesarias para producirlas, debiendo incluirse entre los gastos los impuestos fiscales o municipales satisfechos, siempre que no sean los de esta ley”

Se desprende del artículo el sentido de necesidad desde el primer momento, es decir, el gasto debe ser **necesario** para la producción de las rentas.

En el año 1925 con el Decreto Ley N°755 se cambia la redacción del artículo anterior, en el artículo 20 del Decreto Ley, quedando de la siguiente forma *“Todos los gastos ordinarios y necesarios para producirla, pagados y aquellos que se adeudaren durante el año fiscal en el ejercicio del comercio o la empresa”* se añade el concepto de **ordinario**, relacionándolo de alguna manera con el giro que desarrolla el contribuyente.

Años más tarde con la Ley N°7.750 de 1944 se agrega al artículo 20 del DL N°755 *“Siempre que se acrediten con documentos fehacientes ante la Dirección”* En este momento el concepto gasto necesario adquiere una estructura más completa:

“Todos los gastos ordinarios y necesarios para producirla, pagados y aquellos que se adeudaren durante el año fiscal en el ejercicio del comercio o la empresa. Siempre que se acrediten con documentos fehacientes ante la Dirección” Se advierte que los gastos aceptados para ser deducidos eran aquellos que cumplían con la condición de ser ordinarios y necesarios, pero sin definir estos conceptos.

Posteriormente, en el año 1946 la Ley N°8.419 en su artículo 18 (20) al referirse a la renta imponible indica que se deducirán de la renta bruta:

“La renta neta imponible de una persona natural o jurídica que explote una industria, comercio o empresa correspondiente a esta categoría, será determinada deduciendo de la renta bruta las siguientes cantidades:

- a) *Todos los gastos ordinarios y necesarios para producirla, pagados y aquellas que se adeudaren durante el año fiscal en el ejercicio del comercio o empresa; siempre que se acrediten con documentos fehacientes ante la Dirección*”

La diferencia que se advierte es el cambio del punto “.” Por una coma “,” al añadir la frase final que establece acreditar con documentación fehaciente ante la en ese entonces, Dirección.

El problema que nace con este concepto cada vez más estructurado, pero confuso, es que pueden existir gastos que tengan el carácter de ordinario o necesario no de forma copulativa, sobre todo porque no es lo mismo ordinario que necesario.

En el año 1969 en la Ley N° 15.564 se trata el concepto gasto con los elementos que fueron mencionados en los párrafos anteriores en el artículo 25, señalando lo siguiente:

“La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 24, pagados o adeudados durante el ejercicio anual correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio.”

En el año 1974 se dicta el Decreto Ley N°824 donde el artículo 31 versaba de la siguiente forma:

“La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio. No se deducirán los gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa.”

Se observa que el artículo en su criterio general sigue determinando requisitos que deben materializarse en su conjunto, de forma copulativa. Un gasto puede ser deducido si es de aquellos que sea:

1. Necesario
2. No rebajado como costo
3. Pagado o adeudado
4. Acreditado en forma fehaciente
5. Relacionado con el giro

Necesidad en el gasto

Como bien sabemos, la Ley sobre Impuesto a la Renta no ha definido lo entendido por gasto necesario. Es por esto, que el Servicio de Impuestos Internos y la Corte Suprema en un afán de determinar una conceptualización han buscado una respuesta en la literalidad de la palabra entregada por el Diccionario de la Real Academia Española (RAE).

Según la RAE, la palabra necesario-ria, conlleva tres significados:

1. Dicho de una persona o una cosa: Que hace falta indispensablemente para algo.
2. Que forzosa o inevitablemente ha de ser o suceder.
3. Que se hace y ejecuta obligado por otra cosa, como opuesto a voluntario y espontáneo.⁹

Respecto de las definiciones entregadas, se obtiene que, para efectos del SII, un gasto era necesario en la medida que fuese indispensable, inevitable, debe estar obligado, carecer de espontaneidad y voluntariedad. El SII calificó lo necesario y obligatorio como aquello indispensable o que hace falta para un determinado fin en contraposición a lo voluntario o superfluo¹⁰

⁹ Real Academia Española. “Necesario”

¹⁰ Oficio N°833 del 2019 entre muchísimos otros que reiteraban este criterio.

La concepción de lo necesario se limitó a tal nivel que en la mayoría de los casos lo único considerado como obligatorio o necesario es aquello establecido en la Ley, sin considerar el gasto con relación al negocio o actividad del contribuyente. La dificultad se generó porque la Ley se caracterizó por ser difusa y ambigua, permitiendo que el SII interpretara bajo las restricciones que la misma Ley le imponía. Aun así, hubo casos acotados en los que se aceptaron gastos con más amplitud.

Lo problemático radica en que lo necesario terminó siendo aquellos gastos carácter obligatorio, pero ya no, carácter ordinario, como ocurría anteriormente.

La Corte Suprema por su parte, ha señalado que los gastos necesarios corresponden a *“aquellos desembolsos en los que inevitablemente ha debido incurrir el contribuyente para generar la renta líquida imponible que se pretende determinar, relacionados directamente con su ejercicio o giro y que tengan el carácter de inevitables y obligatorios para el fin social¹¹”*.

No rebajado como costo

Estos gastos no deben haber sido rebajados como costo directo, pues existen casos en los que es posible rebajar un desembolso como gasto o agregarlo al valor del activo como costo y posteriormente depreciarlo o llevarlo a resultado al momento de su venta.

Un ejemplo de lo anterior, sería el caso de las mejoras en los bienes arrendados. Señala el SII en su Ordenanza N°1698 de 24 de septiembre de 2010, en relación con su Circular N°53 de 1978, que los desembolsos incurridos por subarrendatarios calificados como mejoras necesarias constituyen para la empresa un gasto necesario para producir la renta del ejercicio en que éstos se pagaron o adeudaron. Si esos desembolsos se califican como mejoras útiles, revistiendo el carácter de inmuebles por adherencia, pasan de pleno derecho a dominio del propietario del inmueble, por lo que dichos desembolsos no

¹¹ Corte Suprema, Causa Rol N°15.514-2017

constituyen un activo inmovilizado del subarrendatario, constituyendo gastos necesarios para producir la renta. Sin embargo, si las mejoras consisten en bienes que pueden separarse del inmueble sin detrimento, constituyen bienes del activo inmovilizado del subarrendatario, susceptibles de depreciarse tal como señala el artículo 31 N° 5 de la LIR, contado desde el año en que se utiliza de manera efectiva en la empresa.

Como se mencionó al inicio, en materia tributaria, el costo posee un concepto bastante restringido, indicando específicamente la materia prima y mano de obra; en los casos de bienes adquirido, el valor de estos mismo al adquirirlos.

Al respecto, el Servicio ha señalado que no se aceptará la deducción de un gasto “*Si ya estuvieren formando parte del costo directo de los bienes cuya negociación o producción origina la renta*”¹².

Pagado o adeudado

Se entiende por gasto pagado el que se ha efectuado de forma efectiva, la prestación de lo que se debe y también la extinción de la obligación a través de formas equivalentes al pago. Por su parte, se ha entendido por gasto adeudado cuando nace el derecho correlativo para que su pago sea exigible.

El gasto en que se incurrió debe, además, ser de aquellos que produjeran una renta en el mismo ejercicio en el que se desembolsó, en caso contrario, no podría deducirse. El SII ha denominado esta situación como el “Principio de la “correlación” entendiéndose como la correlatividad que debe existir entre ingresos y gastos y que debe expresarse en el ejercicio comercial respectivo y no con ingresos futuros, eventuales o estimados, insistiendo en la relación directa de los ingresos brutos del periodo y los gastos necesarios para producirla.

El problema que se identifica con este criterio es la situación en la que nos encontramos respecto de la depreciación, desembolsos para publicidad o promoción,

¹² Massone, P. (1996) El Impuesto a la Renta.

desarrollo de proyectos, entre otros, cuyo beneficio o utilidad no son enterados en el mismo ejercicio.

Acreditado de forma fehaciente

Este requisito señala que el gasto realizado por el contribuyente debe ser acreditado, es decir, se debe probar su existencia, necesidad, carácter y monto ante el Servicio, para que luego éste proceda a calificarlo a través de los medios probatorios. Se recoge el principio del artículo 21 del Código Tributario, al disponer que corresponde al contribuyente probar con los medios de prueba que la ley establece.

Los medios probatorios consisten en documentos, libros de contabilidad u otros medios establecidos en la ley, siempre y cuando cumplan el requisito de ser necesario. El Servicio comenzó a interpretar y acreditar “forma fehaciente” por los medios probatorios que disponía el contribuyente, y no por medios obligatorios. Esta situación derivó en una sobre documentación por parte de los contribuyentes, en razón que quien aporta la prueba es una tarea que corresponde al contribuyente.

Lo anterior ha sido aseverado por don Pedro Massone Parodi, quien señala “*La jurisprudencia chilena se ha uniformado en afirmar que, en materia tributaria, la carga de la prueba corresponde siempre al contribuyente*¹³” Sin embargo, el autor no parece estar de acuerdo con esto, pues indica que “*Serán medios obligatorios para el contribuyente aquellos medios que la propia ley tributaria le exige perentoriamente y estamos, respecto de ellos, no frente a una supuesta carga de la prueba, sino a obligaciones, para cumplimiento se conminan fuertes sanciones*¹⁴”.

Relacionado con el giro

¹³ Massone, P. (2013) Principios de Derecho Tributario, p. 1738.

¹⁴ *Ibíd.*, p.1740

Señala el artículo 31 adicionalmente, que el gasto debe ser de aquellos que se relacionen con el giro, con la actividad económica que desarrolla el contribuyente, excluyendo los gastos que revistan el carácter de ocio, personales o que de alguna forma no se vincule con la empresa ni con el giro desarrollado.

La palabra giro es un concepto – que al igual que necesario – posee variados significados tanto desde el punto de vista legal como tributario. Para entenderlo se debe recurrir al objeto social, el que consiste en la actividad indicada en el estatuto. Es así, que el giro corresponde entonces, a la actividad específica realizada dentro de lo permitido por el objeto social.

El problema que conlleva esto, se da en situaciones en que el gasto de un contribuyente se relaciona a giros que no es de aquellos que pertenezcan al objeto social del contribuyente, y por encontrarse fuera de éste, no pueden ser deducidos. Sin embargo, es curioso que, al contrario, al obtener ingresos fuera del objeto social, estos si deben ser tributados.

Como ya se señaló, el gasto comenzó a ser un concepto tratado desde el año 1924 en los cuerpos legales tributarios. Sin embargo, hasta antes del año 2020 solo teníamos como punto de referencia los requisitos generales y específicos que éste debía poseer copulativamente para determinar aquellos montos que podían ser deducidos de la renta, mas no un concepto establecido, delimitado y específico de lo entendido como es “*gasto necesario*”.

Esta situación llevó al Servicio de Impuestos Internos a interpretaciones que eran entregadas a través de jurisprudencia administrativa, elevando de esta forma el estándar de exigencia para calificar lo que era considerado gasto deducible¹⁵. A través de los años y con estas interpretaciones que cada vez fueron restringiendo acerca de lo necesario, se creó un

¹⁵ Cabrera et al. “Análisis de los gastos generales del artículo 31 de la ley de la renta y de algunos gastos específico, a la luz de la jurisprudencia judicial y administrativa actual, en relación con la Ley 21.210 que Moderniza la Legislación Tributaria”.

ambiente de inseguridad jurídica – tal como veremos más adelante – lo que llevó al legislador a intervenir la norma a través de esta Ley de Modernización Tributaria, en búsqueda de la certeza jurídica.

Sistema Tributario en Chile desde 1984

Previo al año 1984 en Chile, el sistema tributario desarrollado en el país se encontraba enfocado en la recaudación fiscal, es por esto, que las rentas se encontraban afectas con impuestos que incluían a los propietarios de las empresas, cuando éstas – las rentas - eran devengadas por la entidad, independiente de su distribución, reparto o remesa a los contribuyentes de impuestos finales.¹⁶

En este contexto, los impuestos existentes eran los siguientes: dos tributos de carácter de Categoría (Primera Categoría pagado por contribuyentes que adoptaban la forma de empresas y Segunda Categoría pagado por personas naturales trabajadores dependientes), Impuesto a la Renta de Sociedades Anónimas (Tasa Adicional), Impuesto a la Renta de personas naturales (Impuesto Global Complementario), el Impuesto a la Renta a personas no residentes en el país (Impuesto Adicional) y el Impuesto Habitacional que reunía las rentas que provenían de agricultura, la industria, el comercio, minería, etc.¹⁷

La tasa del Impuesto de Primera Categoría en ese entonces era del 10% y dado que el sistema no era de Integración de Tributación, lo pagado no podía imputarse contra los impuestos personales. La gran crítica al sistema se daba porque los contribuyentes consideraban que se gravaba excesivamente la renta, en palabras de Rodrigo Cerda, Juan Correa, Francisco Parro y José Peñafiel “*Producía el efecto de incentivar la distribución de la renta por parte de las empresas (lo que atentaba contra la inversión) y favorecía el*

¹⁶ Cerda, R., Correa, J., Parro, F. y Peñafiel, J. (2014) “El Fondo de Utilidades Tributarias (FUT) Elementos para la Discusión”

¹⁷ *Ibíd.*, p.44

financiamiento por medio de préstamos, en desmedro del financiamiento del capital accionario o de riesgo¹⁸”

Es en el año 1984 y con la publicación de la Ley N°18.293 se modifica una vez más el sistema de tributación del país. Este nuevo sistema afectaba directamente la tributación de las rentas que se producían a nivel empresa, estableciendo - como señalan los autores - el Principio de Tributación de las rentas empresariales con impuestos personales sobre la base de renta percibida, con esto y a través de ciertas figuras de reinversión no se afectaban con impuestos personales los retiros de las utilidades de las siguientes formas:

“Implicó, como se ha explicado, que mientras las utilidades no fueran retiradas de la empresa que las generó y se mantuvieran en la misma, o fueran retiradas para ser reinvertidas en otras empresas, no se afectarían con impuestos personales. Las utilidades generadas por las empresas, en cambio, se afectaban con el impuesto de primera categoría al momento de su devengo, lo que determinó que este gravamen constituyera en la práctica un pago por adelantado a cuenta de los impuestos personales, el que era retenido por la empresa. Así, la introducción del sistema de tributación en base a retiros, en contraste al de la renta devengada, fue quizás el cambio más radical con respecto al mecanismo vigente con anterioridad a la reforma¹⁹”

Este cambio legal tuvo un fuerte impacto en el pago de dividendos de los dueños de las empresas²⁰. Lo anterior, pues los ingresos personales de estos contribuyentes ahora debían ser pagados sobre base percibida y no devengada y a su vez, se eliminó la retención del 40% que realizaban las empresas.

Según lo señalado por Rodrigo Cerda y otros, la circunstancia que la base imponible sea determinada sobre renta percibida conllevaba un rechazo a retirar dinero por parte de los propietarios de las empresas, pues éstas se encontrarían gravadas con un mayor valor. Sin

¹⁸ *Ibíd.*, p. 46

¹⁹ Cerda, Rodrigo. (2018) “Política tributaria en Chile: Una mirada desde la literatura económica”

²⁰ *Ibíd.*, p.18

embargo, si dejaban esos montos dentro de la empresa, éstas no se verían gravadas, por lo que existía un incentivo a no retirar las utilidades *“En términos sencillos, que mientras las utilidades no fueran retiradas y se mantuvieran reinvertidas en la empresa no se afectarían con los impuestos personales (global complementario o adicional, según el domicilio o residencia del contribuyente)”*²¹”

Se entiende por Impuesto de Primera Categoría aquel que grava las rentas del capital o del trabajo o aquellas que predomina el capital por sobre el trabajo. Según lo señalado por el Servicio de Impuestos Internos corresponde al *“Tributo que se aplica a las actividades del capital clasificadas en el artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, tales como actividades industriales, comerciales, agrícolas, prestaciones de servicios, extractivas, entre otras”*²²”.

El impuesto de Segunda Categoría es aquel que grava los sueldos, sobre sueldos, salarios, entre otras asimilaciones y asignaciones que aumentan la remuneración pagada por los servicios personales, es decir, aquellas del trabajo dependiente. Señala el Servicio de Impuestos Internos que corresponde a *“Un impuesto único de retención progresiva que grava mensualmente las rentas cuya fuente generadora es el trabajo, siempre que la prestación de servicios se realice bajo un vínculo de dependencia con un empleador o patrón”*²³”

Respecto al Impuesto Global Complementario, se puede señalar que corresponde a aquel *“Impuesto anual que afecta a las personas naturales que obtengan rentas o ingresos de distinta naturaleza”*²⁴”. Así bien, sobre el Impuesto Adicional se indica que es aquel *“Impuesto anual que afecta a las personas naturales y jurídicas que no tienen domicilio ni residencia en Chile, aplicado sobre el total de las rentas percibidas o devengadas”*²⁵.” Los

²¹ Cerda, R., Correa, J., Parro, F. y Peñafiel, J. (2014) “El Fondo de Utilidades Tributarias (FUT) Elementos para la Discusión”

²² Servicio de Impuestos Internos, Diccionario Básico Tributario Contable. “Impuesto a la Renta”

²³ Servicio de Impuestos Internos, Diccionario Básico Tributario Contable. “Impuesto Segunda Categoría”

²⁴ Servicio de Impuestos Internos, Diccionario Básico Tributario Contable. “Impuesto Global Complementario”

²⁵ Servicio de Impuestos Internos, Diccionario Básico Tributario Contable. “Impuesto Adicional”

Impuestos de Primera y Segunda Categoría corresponderían a una primera etapa, fase o piso de la tributación, para luego llegar a la segunda etapa o fase, encontrándonos con el Impuesto Global Complementario y Adicional²⁶.

Otro principio que se vio involucrado en este nuevo sistema fue el de Integración de los Impuestos, consistente en que lo pagado a nivel empresa por impuestos posteriormente, podía utilizarse como crédito en lo debido a razón de impuestos personales de los propietarios, en un 100%, es decir, un adelanto del pago que debían realizar finalmente los propietarios de las empresas. Los agentes generadores de renta pagaban impuestos en base a las utilidades devengas y los propietarios debían pagar en base a las utilidades que eran percibidas o retiradas, manteniendo un crédito por el impuesto que fue pagado anteriormente por la empresa.

Las características distintivas de este nuevo sistema eran, por una parte, que el impuesto corporativo pasaba a ser totalmente integrado en relación con los impuestos finales – el pago del Impuesto de Primera Categoría era considerado un adelanto del pago de impuestos finales de los propietarios de la empresa – y, por otro lado, se permitía postergar los impuestos finales. Indican Francisco Ossandón y Alejandra Ubilla al respecto que “*Lo pagado por la empresa se utilizaba en un 100% como crédito frente a los impuestos personales de sus propietarios, y se permitía la postergación de los impuestos finales; en la medida en que los dueños no retirasen las utilidades desde las empresas, éstos no tributarían a nivel personal por ellas*²⁷” Se buscaba a través de estos mecanismos, incentivar al ahorro y a la inversión.

Es por esto por lo que, a partir del año 1984 las declaraciones de rentas afectas a Impuesto Global Complementario e Impuesto Adicional quedaron dependientes a que se

²⁶ El impuesto de Segunda Categoría, y en algunas ocasiones el Impuesto Adicional por ciertos pagos por servicios al exterior, son únicos a la renta, es decir, se aplican en forma singular y no en conjunto con ningún otro tributo.

²⁷ Ossandón, F., Ubilla, A. (2018) “Sistema Tributario desintegrado para Chile: Análisis desde la equidad, certeza jurídica y eficiencia” Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, Revista de Estudios Tributarios N°20, p.214. ISSN 0719-7527

realizaran retiros o situaciones que se calificaren como tal durante el ejercicio. Lo anterior concluía en la postergación del pago de impuestos personales²⁸.

Es en este escenario que se da origen al Fondo de Utilidades Tributables (de ahora en adelante “FUT”) el que tenía como función controlar este nuevo sistema en la práctica, llevando un registro de aquellas utilidades que se aún no eran repartidas o distribuidas a los propietarios de la empresa, así como los créditos fiscales asociadas a las mismas.

El Fondo de Utilidades Tributables

Como bien sabemos, hasta antes de la Ley N° 18.293, las utilidades generadas, en tanto fuesen percibidas o devengadas por las empresas y afectas al Impuesto de Primera Categoría debían declararse en base devengada de forma anual en los impuestos personales que les afectaren a los propietarios de éstas. Gravándose las rentas en cuanto se encontraran percibidas o devengadas.

Con la Reforma Tributaria de 1984 se instaura un Sistema Integrado, consistente en que lo pagado por las empresas por concepto de impuestos, efectuado sobre la base de utilidades devengadas, funcionaba como crédito al impuesto final que posteriormente debían pagar los propietarios por las utilidades percibidas o retiradas. Con todo, este sistema tuvo por efecto que la tributación de los impuestos personales se viera diferida por parte de los contribuyentes socios o accionistas de entidades que desarrollaban actividades consideradas dentro de aquellas de Primera Categoría.

En virtud de la importancia de determinar el Impuesto de Primera Categoría, y especialmente el crédito con el que se contaba contra los impuestos finales, el artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta estableció el Fondo de Utilidades Tributables, consistente en un registro.

²⁸ Evidentemente que eso se refiere a las rentas empresariales que percibían los propietarios socios o accionistas de sociedades o contribuyentes de primera categoría, ello por cuanto una persona natural o un contribuyente extranjero podría verse obligado a presentar declaraciones de impuestos por otras rentas percibidas distintas de aquellas provenientes de retiros de utilidades o dividendos.

Asimismo, el Servicio de Impuestos Internos con fecha 28 de marzo de 1985 publicó la Resolución N° 0891 “*Resolución Exenta N°0891 del 28 de Marzo De 1985 Materia: Establece Obligación de Determinar la Renta Imponible de Primera Categoría de la Ley De La Renta y las Utilidades Tributarias y otras Partidas en Los Libros o documentos que indica*”²⁹ en ella se señaló que los contribuyentes de Primera Categoría debían declarar sus rentas a base de contabilidad completa y de un balance general, gravándose las rentas devengadas y percibidas con el tributo de categoría y los retiros o distribuciones en los impuestos finales.

Los contribuyentes indicados debían llevar un libro esencial llamado “*Registro de Renta Líquida Imponible de primera Categoría y Utilidades acumuladas*” el que tenía por finalidad mantener un registro en detalle de los montos necesarios para la determinación de la Renta líquida Imponible en conjunto a diferentes ingresos. Este libro es el llamado y conocido *Fondo de Utilidades Tributarias*, un control escrito tributario y extracontable de propiedad de aquellos contribuyentes que declaran rentas efectivas en Impuesto de Primera Categoría, las que serán demostradas por contabilidad completa y balance general, conteniendo la historia de las utilidades tributables y no tributables, generadas por la empresa y percibidas de sociedades en las que participe³⁰.

Específicamente, las anotaciones que debían realizarse en este libro auxiliar consideraban los siguientes montos³¹³²:

- i. Renta Líquida Imponible de Primera Categoría.
- ii. Utilidades generadas por terceros, debido a participaciones sociales, dividendos percibidos de sociedades anónimas, retiros de utilidades que hayan sido efectuados por empresas que han sido recibido por concepto de reinversión.
- iii. Diferencia entre depreciación acelerada y depreciación normal.

²⁹ Resolución Exenta N°0891 de 28 de marzo de 1985, Servicio de Impuestos Internos.

³⁰ Servicio de Impuestos Internos “Fondo de Utilidad Tributaria”

³¹ Cerda, R., Correa, J., Parro, F. y Peñafiel, J. (2014) “El Fondo de Utilidades Tributarias (FUT) Elementos para la Discusión” Estudios Públicos CEP Chile, 135, p.50.

³² Hacemos presente que algunas de estas partidas registradas en el FUT no provienen de su origen en 1984, sino que fueron incorporándose a lo largo del tiempo producto de cambios legales, como por ejemplo la diferencia entre depreciación normal y acelerada que se creó en el año 2002.

- iv. Ingresos que no se reputan renta, según lo establecido en la Ley.
- v. Rentas exentas de Impuestos Finales, ya sea Impuesto Global Complementario o Impuesto Final.
- vi. Rentas afectas a Impuesto de Primera Categoría por carácter de Impuesto único a la Renta.

De esta forma, el FUT facilitaba la determinación y control del crédito por Impuesto de Primera Categoría que tienen por derecho los contribuyentes finales de las rentas que son posteriormente distribuidas. Por tanto, controlaba Utilidades Tributables y créditos, señalados por años y con su correspondiente reajuste por inflación.

Este libro de control no se quedó atrás en evolución y ha sido objeto de diversas reformas a lo largo de los años, tal como indica Pablo Calderón Torres³³:

- i. Publicación de la Ley N° 18.489 el día 04 de enero de 1986, que incorpora modificaciones al artículo 14, reconociendo el FUT devengado³⁴.
- ii. La publicación de la Ley N.º 18.775 efectuada en el diario oficial el día 14 de enero de 1989, donde se incorpora que las empresas tributarán sobre los retiros y distribuciones, y los socios y accionistas sobre base de renta percibida, lo cual modifica profundamente el modelo del incentivo al ahorro y a inversión, privilegiando la capitalización.³⁵
- iii. Posteriormente, se publica la Ley N°18.985 el día 28 de junio de 1990, volviendo al modelo anterior, privilegiando el sistema de incentivo al ahorro e inversión³⁶.
- iv. Las empresas vuelven a tributar en base a lo percibido y/o devengado y los socios y accionistas en base a las rentas percibidas³⁷, no obstante, esta modificación tiene la importancia de incluir en la Ley sobre Impuesto a la Renta, el registro del Fondo

³³ Calderón, Pablo (2014). Fondo de Utilidades Tributables. Revista Estudios Tributarios, (10) pp. 80-81.

³⁴ Circular N°12 de 29 de enero de 1986, Servicio de Impuestos Internos.

³⁵ Circular N°11 de 27 de enero 1989, Servicio de Impuestos Internos.

³⁶ Circular N°60 de 03 de diciembre de 1990, Servicio de Impuestos Internos.

³⁷ Resolución N°2154 de 24 de julio 1991, Servicio de Impuestos Internos.

de Utilidades Tributables en lo que hoy lo encontramos en su artículo 14 letra A, N°3.

- v. La publicación de la Ley N°19.398 el día 4 de agosto de 1995, que incorpora entre otras modificaciones la tributación de los retiros presuntos³⁸.
- vi. La publicación de la Ley N°19.753 el día 28 de septiembre de 2001, al incorporar las modificaciones al artículo 20 (tasa 16% año 2002, 16,5% año 2003 y 17% año 2004 al 2010) y 74 de la Ley sobre Impuesto a la Renta³⁹.

Retiros encubiertos bajo el nuevo Sistema de Tributación

Sabemos que, la legislación tributaria tiene por principal objetivo que los contribuyentes den cumplimiento a sus obligaciones tributarias a través de la imposición de normas. De esta forma, se establecen sanciones frente al incumplimiento de los contribuyentes de lo impuesto por el legislador.

Es en este escenario que el artículo 21 de la LIR adquiere gran protagonismo en relación con el artículo 31 de la misma Ley en cuanto a lo entendido por gasto, pues nace como medida para evitar que se retirara el dinero en forma encubierta y de esta manera eludir el pago de impuestos⁴⁰. Dispone hoy que:

“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 con 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%,

³⁸ Circular N°37 de 25 de septiembre de 1995, Servicio de Impuestos Internos.

³⁹ Circular N°95 de 20 de diciembre de 2001, Servicio de Impuestos Internos.

⁴⁰ Masri, O. (2018) “Los gastos rechazados y los retiros indirectos en la Ley de la Renta”. Trabajo fin de Grado, Universidad de Chile.

que no tendrá el carácter de impuesto de categoría, el que se aplicará sobre:” situándose en diferentes casos que conllevan a la aplicación de este impuesto único⁴¹.

“El origen de esta norma se relaciona con los retiros indirectos de utilidades desde las sociedades. Se buscaba determinar un mecanismo que sancionara este actuar por parte de los socios, el que se materializaba a través de un impuesto adicional caracterizado como multa. Además, buscaba responsabilizar a los socios por los gastos considerados como gastos rechazados que se agregaban a la determinación de renta imponible, pues eran considerados montos retirados por éstos. Lo anterior para evitar efectivamente que a través de este actuar se realizaran retiros de utilidades soslayando el pago de los impuestos finales”⁴².

El artículo 21 también sanciona a los retiros indirectos. Estos se ha entendido que corresponden a,

“Aquellos cuya finalidad principal es proporcionar un incremento de patrimonio al propietario de empresa o al tercero con influencia en ella, el cual lo percibe real o presuntivamente, y que no califican como un retiro directo, por no cumplir las exigencias legales establecidas para el reparto de utilidades desde la compañía.”⁴³

Podemos observar que los retiros indirectos corresponden a retiros percibidos real o presuntivamente, indicados en el inciso tercero del artículo 21. Señala el profesor Sergio Endress (2006) que las operaciones en carácter de retiro indirecto corresponden a *“operaciones reales y efectivas que favorecen al empresario, pero que no se muestran claramente como tales, sino que en forma indirecta”⁴⁴* no tendrían el carácter de reparto de

⁴¹ Esta norma también ha evolucionado enormemente a lo largo de los años, naciendo exclusivamente como una sanción frente a retiros encubiertos de dinero o bienes en favor de los socios o accionistas, pasando luego a ser una norma sancionatoria general respecto de todo gasto rechazado que implicaba un desembolso efectivo de dinero, hasta la actual concepción de la norma que busca nuevamente sancionar a los retiros encubiertos que de una u otra forma van en beneficio de los propietarios, accionistas contribuyentes de impuestos finales o sus relacionados.

⁴² Biblioteca del Congreso Nacional de Chile “Historia de la Ley N°18.293. Establece diversas normas sobre impuesto a la renta y, para tales efectos, modifica los Decretos Leyes 824, de 1974, y 910, de 1975”

⁴³ Endress, S. (2006). *“Tributación del propietario de Empresas”* Editorial Jurídica de Chile, Santiago, p.41

⁴⁴ *Ibíd.*, p. 39

utilidades, pero la ley sí los consideraría como tal en su tributación, según establece el inciso tercero del artículo 21, a pesar de no corresponder a un reparto de utilidades.

El retiro encubierto, por su parte, se refiere a los préstamos que las sociedades de personas realizan a los socios contribuyentes de impuestos finales cuando el Servicio así lo indique, de manera fundada. El tratamiento de estos retiros sería el utilizado para los retiros propiamente tal, es decir, se gravarían con impuestos finales⁴⁵. Estos, son percibidos por el contribuyente, mas no calificarían como retiro directo pues no corresponden a repartos de utilidades, clasificando dentro de las categorías de retiros indirectos.

Otro retiro que califica dentro de las categorías de retiros indirectos son los retiros presuntos. Este concepto fue utilizado por primera vez en la Circular N° 37 de 1995, cuando se establece la presunción respecto al uso o goce de bienes correspondientes al activo de social por parte de los socios, dueños o personas relacionadas a ellos.⁴⁶

Es así como se desprenden dos objetivos de la aplicación del artículo 21 de la Ley de la Renta. En primer lugar, se busca atribuir la percepción de patrimonio cuando aún no se ejecuta formalmente el retiro por parte del socio. Y, en segundo lugar, actuar como norma anti elusiva en ciertos actos realizados por el contribuyente, socio o accionista que buscaban una traslación de patrimonio desde sus empresas en favor de ellos mismos o de otras personas relacionadas.

Respecto a esta idea de norma anti elusiva, se puede señalar que el legislador buscaba afectar los retiros que se efectuaban de forma indirecta y que, por tanto, no se afectaban con el impuesto personal que posteriormente debían pagar los socios de la empresa.

⁴⁵ Circular N°57 de 1998, Servicio de Impuestos Internos.

⁴⁶ FIGUEROA, P. ENDRESS S. (2007). Manual de Derecho Tributario. El impuesto a la Renta. 2ª edición. Santiago. Editorial Jurídica de Chile, p. 189.

CAPÍTULO II: EVOLUCIÓN DEL CONCEPTO GASTO EN LA JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA Y JUDICIAL EN RELACIÓN AL ARTÍCULO 31 Y 21 DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA

El Servicio de Impuestos Internos como ente fiscalizador de los impuestos establecidos o que se establecieron, fiscales o de otro carácter⁴⁷, realiza interpretaciones tributarias a través de Circulares y Resoluciones mediante la Normativa y Legislación de la materia que sea más propia de la situación tributaria que se encuentre abordando. Éstas se realizan por el Director de la entidad, en concordancia con las facultades que les son entregadas por el Código Tributario y la Ley Orgánica del Servicio. A su vez, responde también frente a consultas tributarias que efectúan los contribuyentes u otras entidades públicas en materias tributarias y que concluye a través de Oficios.

A mayor abundamiento, entendemos por *Circular* aquel documento que emite el Servicio en el que busca abordar informaciones, instrucciones e interpretaciones administrativas dirigidas al público general o contribuyentes, así como también a los funcionarios de la misma entidad acerca de criterios que aplicarán en el cumplimiento de una ley⁴⁸.

A su vez, una *Resolución* corresponde a aquel documento que posee valor de carácter jurídico- administrativo emitido por el Servicio de Impuestos Internos, que tiene como fin la resolución de asuntos de competencia que puedan generarse en la misma entidad pública⁴⁹.

Finalmente, por *Oficio*, entendemos que corresponde a aquel documento que busca aclarar y/o aplicar la normativa respecto a una consulta realizada por un contribuyente determinado en relación con una situación tributaria en particular⁵⁰.

⁴⁷Servicio de Impuestos Internos “Informe de autoevaluación”

⁴⁸ Servicio de Impuestos internos, Diccionario Básico Contable

⁴⁹ *Ibíd.*

⁵⁰ Servicio de Impuestos Internos, Interpretaciones Tributarias.

A continuación, pasamos a observar cómo se fue interpretando el artículo 21 y 31 de la LIR a la luz de los documentos emitidos por la Autoridad Administrativa fiscalizadora.

2.1 Artículo 31, inciso 1°. Requisitos de los gastos necesarios para producir la renta

2.1.1 Oficinos

Señala el Oficio N°2613 de 18 de julio de 1985 que: *“por gastos necesarios debe entenderse a aquellos que tienen la doble condición, de ser por una parte, comunes, habituales y regulares y por otra inevitables, obligatorios, imprescindibles o indispensables para producir la renta, considerándose no solamente la naturaleza del gasto sino también su cuantía, vale decir, hasta que monto dichos desembolsos son necesarios para producir la renta⁵¹”*

Se destaca que lo necesario va de la mano con lo común, habitual, pero en un rango de obligatoriedad e indispensabilidad para la producción de renta, sin dejar aparte que el monto desembolsado debe ser acorde a la producción de ésta. Los gastos de carácter eventual no pueden ser deducidos en calidad de gasto necesario.

Posteriormente, en el mismo año, el Oficio N° 2973 de 14 de agosto, se pronuncia acerca de los requisitos solicitados para que los gastos, directos o indirectos sean aceptados como deducción. Requisitos que señalan, son copulativos: “

- a) *Que se trate de gastos necesarios para producir la renta, entendiendo por tales a aquellos desembolsos de carácter inevitable u obligatorios en relación con el giro del negocio.*
- b) *Que no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta.*
- c) *Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, sea que este se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio. De modo que para el*

⁵¹ Oficio N°2613 de 18 de julio de 1985, Servicio de Impuestos Internos.

debido cumplimiento de este requisito es menester que el gasto tenga su origen en una adquisición o prestación real y afectiva y no en una mera apreciación del contribuyente.

d) Que se acrediten y justifiquen fehacientemente ante el Servicio de Impuestos Internos, quien pueda impugnar los medios probatorios apreciados por el contribuyente si por razones fundadas no se estimaren fehacientes.

De consiguiente, cumpliendo los requisitos señalados en el numeral 2.- que antecede, el gasto es deducible en el ejercicio comercial que se ha generado, con cargo a los costos globales de dicho periodo, por cuanto la Ley sobre Impuesto a la Renta no contiene disposición o mecanismo alguno que permita el prorrateo descrito en su consulta ni grava en forma diferenciada las rentas provenientes de exportaciones, de aquellas que se originen por ventas internas⁵².”

Es claro que el SII mantiene su postura sobre el carácter de inevitable y obligatorio del gasto, relacionado con el giro de negocio. Señala y enumera el SII el resto de los requisitos que posee el artículo 31, esto es, que no se hayan rebajado, que efectivamente se haya incurrido en el gasto a través de una adquisición o prestación real y no por una apreciación que pueda señalar el contribuyente, acreditado y justificado fehacientemente ante la misma entidad y, por último, que sea deducible en el ejercicio comercial en que se incurrió en el gasto.

Con fecha 25 de octubre de 1985, el Oficio N°5069 se refiere sobre los requisitos que deben reunir los gastos menores que no poseen documentación para ser considerados de aquellos necesarios para la producción de renta. Señala el SII que:

“Tanto para aquellos gastos calificados como “menores”, como aquellos en que se incurre en forma ocasional y generalmente son de bajo monto, se deberá aplicar la norma general que rige para su deducción de la renta bruta, es decir, que ellos deben tener la calidad de necesarios para la obtención de la renta; que no hayan sido rebajados en virtud

⁵² Oficio N°2973 de 14 de agosto de 1985, Servicio de Impuestos Internos.

del artículo 30 de la Ley de la Renta; que se encuentren efectivamente pagados o adeudados, y que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio.

En tal sentido, aquellos gastos indocumentados que se encuentren asentados en los registros contables de un contribuyente podrán ser impugnados por el Servicio cuando no reúnen los requisitos que aquí señalan, sin perjuicio de poder aceptar aquellos que por su naturaleza, monto o necesidad de incurrir en ellos sea indispensable y razonable, a juicio de cada Director Regional, para la obtención de la renta⁵³.”

Es interesante que en las últimas líneas se indique que quedará a juicio de cada Director Regional la naturaleza, monto o necesidad de incurrir en ellos, en cuanto sea indispensable y razonable, pues pareciera que se está entregando la facultad de decisión a un órgano administrativo que no posee tal para asentar la necesidad del gasto. Por consiguiente, se demuestra que la inquietud de la necesidad se arrastraba desde años.

En el año 1986, Oficio N°3023 de 03 de septiembre, se consulta sobre la tributación de las sumas pagadas o remesadas al exterior por concepto de royalties. En específico se pregunta si la compra de divisas constituye un gasto aceptado. Señala el SII en esta ocasión que,

“Del artículo 31 de la Ley de la Renta, la renta líquida de las empresas se determina deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30, pagados o adeudados, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio. De acuerdo con dicha norma legal, cabe expresar entonces que, el pago por concepto de royalties, o bien la compra de divisas correspondientes para dar cumplimiento al pago por tal concepto son un gasto necesario para la empresa, en la medida en que éstos sean justificados o acreditados fehacientemente ante el Servicio con la debida documentación sustentatoria de las transacciones efectuadas.

⁵³ Oficio N°4069 de 25 de octubre de 1985, Servicio de Impuestos Internos.

Ahora bien, en caso que dichas transacciones no se encuentre debidamente justificadas en la forma prevista en el inciso primero del artículo 31, tales desembolsos constituirán un gasto rechazado de acuerdo a lo establecido por el artículo 33 N°1 letra g), de la Ley de la Renta.⁵⁴

Una vez más, el SII indica que los gastos son necesarios para la empresa en cuanto pueda sostenerse lo anterior en base a justificación o acreditación fehaciente a través de documentos.

En el año 1991, en el Oficio N°4512 de 06 de diciembre, se solicita un pronunciamiento acerca del tratamiento tributario aplicable a las primas pagadas por concepto de seguro de vida en virtud de un contrato colectivo. Al respecto el Servicio señala que,

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

Por el contrario, aquellos beneficios y contraprestaciones pagadas a los trabajadores de una empresa, en forma voluntaria, tendrán la calidad de “gasto necesario” a que se ha hecho referencia, siempre y cuando lleven implícito el concepto de universalidad, pagándose a todos los trabajadores de la empresa bajo normas de carácter general y uniforme.⁵⁵

Se observa que esta vez el SII incluye el concepto de la universalidad a la hora de calificar el gasto como necesario, en el caso que la empresa voluntariamente decida entregar beneficios y contraprestaciones a sus trabajadores.

⁵⁴ Oficio N°3023 de 03 de septiembre de 1986, Servicio de Impuestos Internos.

⁵⁵ Oficio N°4512 de 06 de diciembre de 1991, Servicio de Impuestos Internos.

Posteriormente, con fecha 06 de abril de 1992, el Oficio N°1332, se pronuncia acerca de los requisitos generales que deben cumplir los gastos para ser aceptados como gastos necesarios para producir la renta en relación con los gastos incurridos en labores de promoción otorgados a Centros de Padres, Sindicatos, Clubes Deportivos y otros. Se señala por parte del Servicio los requisitos ya conocidos del artículo 31 y agrega que,

“Ahora bien, atendiendo la consulta específica formulada por la empresa recurrente, esta Dirección Nacional no puede calificar a priori si determinados gastos cumplen con los requisitos enunciados anteriormente, como tampoco determinar que ellos corresponden a gastos en publicidad y promoción para incorporar nuevos afiliados, ya que, además de los requisitos específicos y objetivos que la ley exige y que por consiguiente son fáciles de verificar, es necesario también relacionar otras situaciones subjetivas y especiales respecto de cada caso en particular que necesariamente las tiene que calificar la entidad fiscalizadora con los antecedentes de juicio de que disponga. Así, por ejemplo, para concluir si los referidos gastos corresponden a una promoción de la empresa, es indispensable analizar los antecedentes probatorios o de hecho que existan sobre la materia, como ser, la existencia de una campaña publicitaria debidamente organizada o con la asistencia de una empresa especializada⁵⁶ [...]”

Se puede advertir que el Servicio además de señalar que existen requisitos específicos y objetivos a la hora de determinar si un gasto corresponde a necesario, indica que se torna indispensable analizar otros antecedentes probatorios. Es aquí donde procede preguntar ¿cuál es el límite de las atribuciones de la Administración Tributaria? ¿puede agregar requisitos a los ya señalados de manera explícita en la ley?.

Señala el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (A.T) – CIAT, en el año 1998 que las principales facultades de la A.T Chilena son las siguientes:

⁵⁶ Oficio N°1332 de 06 de abril de 1992, Servicio de Impuestos Internos.

- *“Examinar y revisar las declaraciones presentadas por los contribuyentes, dentro de los plazos de prescripción.*
- *Examinar los inventarios, balances, libros de contabilidad y documentos de los contribuyentes, para verificar la exactitud de las declaraciones y obtener información. Examinar libros y declaraciones de las personas obligadas a retener un impuesto.*
- *Disponer que los contribuyentes presenten un estado de situación.*
- *Confeccionar o modificar inventarios de los contribuyentes.*
- *Pedir declaración jurada por escrito o citar a toda persona domiciliada dentro de la jurisdicción de la oficina que se cite, para que concurra a declarar bajo juramento sobre hechos o antecedentes de cualquier naturaleza relacionados con terceras personas.*
- *Examinar las cuentas corrientes, bajo situaciones especiales y con autorización de un juez competente.*
- *Hacer uso de todos los medios legales para comprobar la exactitud de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y para obtener información y antecedentes relativos a los impuestos que se adeuden o pudieren adeudarse.*
- *Citar al contribuyente para que presente una declaración o rectifique, aclare, amplíe o confirme la anterior.*
- *Inscribir en el Rol Único Tributario (R.U.T.) a todas las personas, entidades o agrupaciones, que en razón de sus actividades o condición causen o puedan causar impuestos.*
- *Inscribir a los contribuyentes en Registros Especiales, dispuestos por la Dirección Regional.*
- *Solicitar una declaración jurada del Inicio de Actividades.*
- *Obligación de las Sociedades de comunicar toda modificación de su contrato de Constitución.*
- *Obligación de toda persona, que por término de giro comercial o de sus actividades deje de estar afecta a impuestos, de comunicar éste hecho al S.I.I.*
- *Obligación de las Sociedades de solicitar autorización para efectuar disminuciones de capital.*

- *No autorizar ninguna disolución de Sociedad, sin un certificado de la A.T. en que conste que se encuentra al día en el pago de sus impuestos.*
- *Obligación de los funcionarios Municipales de Proporcionar al SII, información relacionada con patentes, bienes raíces y otros.*
- *El Director Regional, puede solicitar en casos particulares, a los bancos, una copia de los balances y estados de situación que presentes los contribuyentes a esas instituciones.*
- *Los funcionarios fiscales, semifiscales, de instituciones fiscales y semifiscales de administración autónoma, las municipalidades y las autoridades en general, están obligados a proporcionar al SII., todos los antecedentes que este solicite para la fiscalización de los impuestos.*
- *Obligación de los Síndicos de comunicar la declaración de quiebra al Director Regional correspondiente al domicilio del fallido.*
- *Obligaciones varias establecidas a terceros o instituciones de dar información al SII., o velar por el cumplimiento de determinadas exigencias tributarias.*
- *Los libros de compraventas deben mantenerse en el negocio y anotarse en ellos, día a día, las operaciones de compraventas y servicios.*
- *Obligación de presentar las declaraciones mensuales.*
- *Obligación de las personas naturales o jurídicas que están obligadas a retener impuesto, de presentar al SII., un informe en el que se indique las retenciones efectuadas.⁵⁷”*

Todas ellas radicadas en el Código Tributario, Ley del IVA y Ley de la Renta, es decir, por ley. Se observa que tiene amplias facultades para examinar, pero no para determinar requisitos adicionales a los señalados por ley. Es aquí, donde los contribuyentes comienzan a cuestionar el límite de supervisión del Servicio y de los requisitos para la clasificación de gastos necesarios. E incluso, podríamos decir que se estaría afectando el Principio de

⁵⁷ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT (1998) “La Tributación en un contexto de Globalización Económica”, Salvador/ Bahía, Brasil.

Legalidad si casuísticamente cada situación quedara a criterio del Servicio de Impuestos Internos.

Con fecha 20 de enero de 1994, el Oficio N°355 se refiere acerca del pago de una indemnización en cumplimiento de una sentencia judicial, señalando el Servicio que no es constituyente de gasto necesario para la producción de renta. Se indica que,

“A juicio de esta Dirección Regional, el pago de la indemnización que se ha efectuado no cumple las exigencias copulativamente estatuidas por el inciso primero del Artículo 31 de la Ley de la Renta para que opere como deducción de gasto.

En efecto, si bien el señalado pago puede considerarse obligatorio por haber sido dispuesto por sentencia judicial, no cumple sin embargo el requisito de ser necesario en términos que haya sido menester incurrir en él para obtener la renta, toda vez que en la especie se trata de un desembolso que ninguna empresa requiere para producir sus rentas, y que no las produce. Asimismo, no parece procedente admitir que la reparación del daño inferido a terceros pueda transformarse en un beneficio para disminuir la tramitación.⁵⁸”

Resulta curioso que se utilice el término *beneficio* al referirse a la deducción del gasto, pues la deducción del gasto no es un beneficio tributario, sino, un elemento que forma parte del mecanismo para la determinación de la renta líquida imponible y debe ser aplicado en igualdad de criterio, en nuestra opinión.

En Oficio N°1001 de 10 de abril de 1996, se consulta acerca del tratamiento tributario de los desembolsos incurridos en la reparación de un camino público. Se indica en el presente caso, que podrá deducirse de la renta bruta de Primera Categoría los gastos que la empresa minera incurra si,

“Para poder desarrollar su actividad necesariamente debe utilizar el camino público en referencia, con el fin de poder trasladar el mineral extraído a los centros de exportación

⁵⁸ Oficio N°355 de 20 de enero de 1994, Servicio de Impuestos Internos.

o llevar diversos elementos o materiales a los lugares de explotación, este Servicio concluye que los desembolsos en que la empresa incurra en el mantenimiento y conservación del camino, pasan a constituir desembolsos propios de su actividad, ya que se toman indispensables y necesarios incurrir en ellos para poder cumplir el objetivo de la empresa.⁵⁹

Se observa el énfasis del Servicio al señalar que debe tornarse indispensable y *necesario*, la utilización del camino. Sin embargo, seguimos sin un concepto de lo entendido por necesario, e incluso queda la interrogante de lo que podría pasar en una situación en la que el paso por el camino sea inevitable y necesario, pero eventual o por solo una vez ¿sería contradictorio a lo señalado en el Oficio N°2613 de 18 de julio de 1985? A simple vista sí, pero se agrega aquí lo *necesario*, condicionando el gasto, pero a la vez sin entregar el contenido que nos permitiría distinguir los tipos de eventualidades que permitiría la Administración Tributaria. El Servicio está limitando la deducción de los gastos, pero estableciendo límites difusos a los contribuyentes. Lo anterior, podría entenderse pues si bien el Servicio no entrega un concepto, tampoco lo hace la ley.

En el año 2001, en Oficio N°563 de 07 de febrero, se refiere acerca del tratamiento tributario de los desembolsos por cuotas pagadas por contrato de leasing de una empresa minera. Si bien, se indica los requisitos ya conocidos que deben contener los gastos para ser considerados de aquellos que puedan rebajarse de la renta líquida, se agrega que “*se asimila a un contrato de arrendamiento y, por consiguiente, como los gastos incurridos en el arrendamiento de los bienes en cuestión incidirán en la generación de los ingresos de la empresa minera individualizada*⁶⁰” Se advierte que agrega el Servicio una señal de lo que podría entenderse por necesario, indicándolo como aquello que incida en la generación de los ingresos.

Según la RAE⁶¹, *generar*, es entendido como:

1. Producir, causar algo.
2. Procrear.

⁵⁹ Oficio N°1001 de 10 de abril de 1996, Servicio de Impuestos Internos.

⁶⁰ Oficio N°563 de 07 de febrero de 2001, Servicio de Impuestos Internos.

⁶¹ Real Academia Española. “Generar”

Si se incorpora lo anterior a la concepción de necesidad del gasto, el Servicio está interpretando lo necesario como aquello que produce, causa y/o procrea renta, es decir, para que un gasto pueda ser calificado como necesario, debe tener la capacidad de producir renta.

Años más tarde, en el Oficio N°6178 de 16 de octubre de 2003, tal como fue comentado en apartados anteriores la Autoridad Administrativa indicó que, si bien no existe un concepto o definición en la Ley de la Renta acerca del gasto necesario, para determinar su sentido y alcance se debe acudir a lo indicado por el Diccionario de la Lengua Española, señalando que,

“Denota aquello que se hace y ejecuta obligado de otra cosa, como opuesto a voluntario y espontáneo, y también se utiliza en el sentido de lo que es menester, indispensable, o hace falta para un fin, contraponiéndose en este sentido a superfluo.”⁶²

Sin duda se buscaba entregar indicios de la necesidad, sin embargo, al acudir al Diccionario de la Lengua Española nos encontramos con una definición que se encuentra lejano a lo técnico de la materia tratada y persiste el problema de poseer una norma con interpretación que no se relaciona con el fondo de ésta, pues se centra en interpretar la denotación de lo necesario extrapolando la connotación que es el elemento que nos entregaría el concepto integral.

Posteriormente, en el año 2008, en Oficio N°832 de 24 de abril de 2008, señala el Servicio que,

“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

⁶² Oficio N°6178 de 16 de octubre de 2003, Servicio de Impuestos Internos.

*decir, hasta qué cantidad el gasto ha sido necesario para producir la renta del ejercicio anual, cuya renta líquida imponible se está determinando.*⁶³”

Se observa que, para la autoridad, la necesidad del gasto se vincula con aquellos desembolsos que revisten el carácter de inevitables u obligatorios, si bien intenta entregarle cierta limitación al concepto, a nuestro parecer, confunde al contribuyente, pues no define el alcance de las acepciones indicadas.

El Servicio de Impuestos Internos entregó a los contribuyentes a través de innumerables Oficios orientación acerca de los gastos que podían o no ser rebajados de la renta líquida imponible. Se interpretó hasta el año 2019 y previo a la modernización de la ley que *gastos necesarios* correspondía a,

“Aquellos que tienen la doble condición, de ser por una parte, comunes, habituales y regulares y por otra inevitables, obligatorios, imprescindibles o indispensables para producir la renta, considerándose no solamente la naturaleza del gasto sino también su cuantía, vale decir, hasta que monto dichos desembolsos son necesarios para producir la renta⁶⁴” sumado a *“aquello que se hace y ejecuta obligado de otra cosa, como opuesto a voluntario y espontáneo, y también se utiliza en el sentido de lo que es menester, indispensablemente, o hace falta para un fin, contraponiéndose en este sentido a superfluo⁶⁵.”*

Con todo, las características del gasto necesario entregadas por la Autoridad Administrativa hasta el año 2019 son las siguientes, aquellos gastos:

- a. Comunes, habituales, regulares.
- b. Inevitables, obligatorios, imprescindibles o indispensables.
- c. Aquello que se hace y ejecuta obligado de otra cosa.

⁶³ Oficio N°832 de 24 de abril de 2008, Servicio de Impuestos Internos.

⁶⁴ Oficio N°2613 de 18 de julio de 1985, Servicio de Impuestos Internos.

⁶⁵ Oficio N°6178 de 16 de octubre de 2003, Servicio de Impuestos Internos.

- d. Opuesto a voluntario y espontáneo.
- e. De lo que es menester, indispensablemente o hace falta para un fin, contrario a superfluo.

De lo expuesto, estimamos que lo entendido por gasto necesario llegó a tal límite que sólo se considera necesario lo determinado por la ley. La interpretación se fue restringiendo a niveles que demostraban que no se buscaba connotarlo en relación con los negocios o actividad de los contribuyentes. En consecuencia, se sigue midiendo a los contribuyentes de la misma forma, a pesar de que todos se encuentran en circunstancias distintas.

Posterior al día 24 de febrero de 2020, la interpretación entregada por el SII como resultado de la modernización de la ley en la que fue establecido por el legislador lo entendido por *gastos necesarios*, derivó de la siguiente manera,

“El artículo 31 de la LIR, establece que la renta líquida de las personas afectas al Impuesto de Primera Categoría en virtud del artículo 20 de la LIR, se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido deducidos como costo 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. De esta forma, para que un contribuyente pueda deducir un gasto para los efectos de la LIR, deben cumplirse, cuando corresponda, no solo los requisitos especiales que estableen los numerales 1 a 14 del inciso 4º del artículo 31 de la LIR; sino que también los requisitos generales que se desprenden de lo establecido en el inciso primero, esto es:

- a) *Que sea necesario para producir la renta entendiendo por tales aquellos que tengan aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio.⁶⁶”*

⁶⁶ Oficio N°560 de 13 de marzo de 2020, Servicio de Impuestos Internos.

2.1.2. Circulares

En el año 1997, en Circular N°61 de 15 de octubre se mencionan los gastos necesarios, especificando lo siguiente,

“Cabe hacer presente, que la norma, incorporada, como se señaló anteriormente, tiene por fin establecer la manera de acreditar o justificar los gastos incurridos por las empresas en el exterior, lo cual es sin perjuicio, según lo expresa la citada disposición, del cumplimiento de los requisitos generales que exige el inciso primero del Artículo 31 de la Ley, para la deducción de todo desembolso como un gasto tributario, y que en resumen son los siguientes:

- 1) Que se relacionen directamente con el giro o actividad que desarrolla el contribuyente.*
- 2) Que se trata de gastos necesarios para producir la renta, entendiéndose por tales aquellos desembolsos de carácter inevitables u obligatorios. Por consiguiente, debe considerarse no sólo la naturaleza del gasto, sino además, su monto, es decir, hasta qué cantidad el gasto ha sido necesario para producir la renta líquida imponible del Ejercicio que se está determinado.⁶⁷”*

Queda de manifiesto el vacío conceptual que existía con relación al término *necesario*, vinculado a las interpretaciones realizadas en Oficios y Resoluciones emitidas por el SII que siguen el mismo criterio.

Posteriormente, en el año 2007 en Circular N°56 de 08 de noviembre se señala al respecto de los gastos necesarios que debe entenderse por éstos *“Entendiéndose por esta expresión en el sentido de lo que es menester, indispensable o que hace falta para un determinado fin, contraponiéndose a lo superfluo⁶⁸”* Indica la Real Academia Española sobre los conceptos entregados por el SII que, *menester* corresponde a:

1. Falta o necesidad de algo.

⁶⁷ Circular N°61 de 15 de octubre de 1997, Servicio de Impuestos Internos.

⁶⁸ Circular N°56 de 08 de noviembre de 2007, Servicio de Impuestos Internos.

2. Oficio u ocupación habitual.
3. Necesidades fisiológicas.
4. Instrumentos o cosas necesarias para los Oficios u otros usos.⁶⁹

Sobre *indispensable*, la RAE señala que es aquello que:

1. Que no se puede dispensar.
2. Que es necesario o muy aconsejable que suceda.⁷⁰

En relación con *superfluo* se indica que,

1. No necesario, que está de más.⁷¹

Relacionando los términos mencionados, destaca en primer lugar que todos señalan el término *necesario*, derivando en un constante vacío conceptual, al volver todas las palabras a lo necesario. De las palabras restantes, entendemos que se buscaba retratar gastos que tuvieran el carácter de habituales, que forzosamente fuese obligatorio para la producción de la renta. Sin embargo, se evidencia la falta de límites al concepto lo que lleva a los contribuyentes a incurrir en errores que debiesen ser subsanados por la delimitación legal del concepto.

En el año 2010, en Circular N°22 de 03 de mayo, el Servicio señala que la necesidad del gasto podrá quedar delimitada por la interpretación de este en cuanto a su monto “*Se entenderá que los mismos son necesarios para producir la renta, sin perjuicio de la facultad de este Servicio para revisar la necesidad de dichos gastos en cuanto a monto.*”⁷²

Aquí se hace presente una de las críticas más evidente derivadas del vacío conceptual de lo entendido por necesidad y es la posibilidad del SII de revisar la necesidad de los gastos realizados por la empresa, entrometiéndose en ella, a tal punto de determinar los montos con

⁶⁹ Real Academia Española. “Menester”

⁷⁰ Real Academia Española. “Indispensable”

⁷¹ Real Academia Española. “Superfluo”

⁷² Circular N°22 de 03 de mayo de 2010, Servicio de Impuestos Internos.

la facultad para posteriormente admitir o rechazarlo. No coincidimos con esta facultad, pues restringe todo el actuar de la empresa, accede totalmente a ella y a su capacidad de generación de renta.

Ulteriormente, en Circular N°1 de 02 de enero de 2015 se retoma la necesidad del gasto en relación a los gastos incurridos en supermercados y comercios similares, de acuerdo a la modificación realizada al inciso 1° del artículo 41 de Ley de Impuesto a la Renta, señalando que de manera excepcional la norma permite la deducibilidad como gasto necesario para producir la renta afecta a Impuesto de Primera Categoría aquellos desembolsos incurridos por compras en supermercados y comercios similares, siempre y cuando cumplan con ciertos requisitos copulativos, precisando “*Que sean necesarios para producir la renta, entendiéndose esta expresión como aquellos desembolsos de carácter inevitable u obligatorio considerando no sólo la naturaleza de los mismos, sino que también su monto*”⁷³ Al encontrarnos con una excepción dentro de la norma se podría creer que se interpretaría de forma más específica para entender su aplicación y no caer en errores ni confusiones, mas recurre a lo ya entregado por el SII, glosas que ya conocemos, como lo es su inevitabilidad y obligación de incurrir en él.

Las instrucciones que entrega el SII sobre diversas materias contenidas en la Ley a través de sus Circulares dan cuenta de una vinculación estrecha a lo que fue señalado en los Oficios estudiados, sin variar lo que podemos encontrar en las diferentes publicaciones que emite el SII. Se identifica una intención de otorgar denotación a lo que se puede entender por *gasto necesario* a través de sinónimos de la necesidad, sin embargo, todas en sí se configuran a partir de lo necesario, dejando al contribuyente en la misma indefensión y confusión que se ha advertido a lo largo de la historia de la Ley.

2.1.3 Resoluciones

En el año 2002 en Resolución Exenta N°20 de 06 de septiembre se establecen los requisitos para acreditar gastos de Alojamiento, Alimentación y Traslado en Beneficio de

⁷³ Circular N°1 de 02 de enero de 2015, Servicio de Impuestos Internos.

Personas Invitadas a Eventos Organizados con Fines Promocionales o de Publicidad, para su posterior deducción. Se expone que los contribuyentes se enfrentan a la dificultad de probar a Satisfacción del SII la necesidad del gasto incurrido en relación con el giro del negocio. Destacan que lo anterior genera controversias entre el Servicio de Impuestos Internos y el contribuyente, desencadenando en trámites de carácter administrativo y judiciales que conllevan costos para este último y el fisco. Con todo, el SII estimó que era conveniente para ambas partes establecer requisitos que el contribuyente pudiera acreditar los desembolsos cometidos.

Es así como, el SII determinó un “Registro de Invitados de Negocios” y una “Planilla de Gastos por Invitados de Negocios”⁷⁴ Debía la Planilla tener el carácter de declaración jurada simple, cumplir con la anotación de antecedentes y con documentación respaldatoria dadas las características del gasto.⁷⁵

Es importante precisar que a pesar de que el contribuyente siguiera correctamente las instrucciones entregadas por el SII, el cumplimiento de las obligaciones tenía por finalidad ser un mero registro que no influía en su aceptación como gasto, pues debía analizarse los requisitos legales en materia de deducción. Se hace evidente que la falta de precisión de lo necesario generaba conflicto dentro del esquema de intervinientes en materia tributaria y que, a pesar de buscar soluciones viables, el problema de la determinación de necesidad reaparecía a la hora de analizar la situación a la luz de los requisitos establecidos en la ley.

Posteriormente, en el año 2015 la Resolución Exenta N°123 de 31 de diciembre se refirió acerca del Modo de Informar Gastos Incurridos en Supermercados y Comercios Similares Conforme a la Modificación que la Ley N°20.780 Introdujo al Inciso 1°, del Artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, señalando:

“Que, las instrucciones sobre las modificaciones introducidas al inciso 1°, del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, impartidas por la Circular N°1 del 2015,

⁷⁴ Resolución Exenta N°20 de 06 de septiembre de 2002, Servicio de Impuestos Internos.

⁷⁵ *Ibíd.*

destacan que excepcionalmente, la norma permite la deducibilidad como gastos necesarios para producir la renta, afecta al Impuesto de Primera Categoría, de aquellos desembolsos incurridos por compras en supermercados y otros comercios similares, que deben cumplir con los requisitos generales y copulativos: El monto total de aquellos, no deben exceder de la suma de 5 UTA; y deben cumplir con los requisitos generales y copulativos, establecidos en el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. En síntesis, deben corresponder a bienes necesarios para el desarrollo del giro habitual del contribuyente; necesarios para producir la renta; que no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta; que se encuentren pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente; y que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante este Servicio.⁷⁶

Al situarnos en lo señalado reiteradamente por el SII y su intención de dirigirnos a pasados documentos emitidos por el mismo ente, deja en exposición una vez más cuánto urgía la explicitación de lo que se podía entender por necesario. La falta de caracterización contextualizada de la palabra, tal como se ha mencionado, da paso situaciones de incerteza jurídica para el contribuyente y también para el SII, lo que concluye en un usuario que desconfía del sistema tributario y una Autoridad Administrativa que coartada en su función interpretativa.

Posterior al 24 de febrero de 2020, la Resolución Exenta N°144 de 25 de noviembre de 2020 al señalar el gasto necesario, utilizó la definición legal que se estableció con la reforma, versando el documento:

“Que, el inciso 1° del artículo 31° de la ley sobre Impuesto a la Renta, modificado por el numeral ii., de la letra b), del N°13 del Artículo segundo de la Ley N°21.210, prescribe en lo pertinente que “La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, entendiéndose por tales aquellos que tengan aptitud para generar renta.⁷⁷”

⁷⁶ Resolución Exenta N°123 de 21 de diciembre de 2015, Servicio de Impuestos Internos.

⁷⁷ Resolución Exenta N°144 de 25 de noviembre de 2020, Servicio de Impuestos Internos.

Sin más, el solo agregar cuatro palabras que dan vida a lo que se ha entendido por *gasto necesario* clarificó el escenario al que se enfrenta el contribuyente. Especial importancia cobra a nuestro parecer, si consideramos que al mencionar ‘contribuyente’ nos referimos a la diversidad que existe en el sistema tributario, de diversa capacidad contributiva y de diversa aptitud para generar renta.

2.1.4. Gastos necesarios para generar renta en la jurisprudencia judicial nacional

Es en el año 1946 con fecha 18 de diciembre que nuestra Excma. Corte Suprema se refiere a los gastos señalando al respecto que:

“Todas las deducciones contenidas en este artículo, deben reunir la condición primordial que exige la Ley de la Renta para autorizar cualquiera deducción de la Renta imponible de esta categoría, esto es: que sea un gasto ordinario y necesario para producir la renta.”⁷⁸

Según lo señalado, estarían permitidas las deducciones siempre y cuando los gastos que busquen ser deducidos, tengan el carácter de ordinario y necesario. Lo expresado por el Excelentísimo Tribunal se encuentra muy vinculado a lo establecido en la norma, limitándose a no interpretarlo, sino a replicar lo contenido en la norma.

La Excelentísima Corte Suprema señaló posteriormente en el año 1953, en sentencia de fecha 19 de noviembre de acuerdo con la redacción de la normativa en aquella época que *gasto ordinario y necesario para producir la renta* correspondía a aquel que,

“Reúne la doble condición de común, habitual, regular por una parte; y por la otra, la de inevitable, obligado, imprescindible o indispensable, todo esto en contraposición a gasto o desembolso superfluo, voluntario, espontáneo, de difícil ocurrencia. En todo caso,

⁷⁸ Espejo, J., Montt, P. (1954) “*Ley de Impuesto sobre la Renta*” Imprenta Chile, Santiago, p.81

*es preciso tener presente la relación de causa o efecto que debe existir entre el desembolso y la renta producida.*⁷⁹”

Se observa que caracteriza el gasto a través de dos planos. Por un lado, un carácter de común, habitual y regular, una suerte de cotidianidad del desembolso; y por otro, de inevitable, obligado, imprescindible o indispensable, contrario a superfluo, voluntario, espontáneo, es decir, debe existir una dualidad que se desenvuelve en estas categorías.

Es indiscutible que la Excma. Corte Suprema indica estándares estrechamente similares a los que en párrafos anteriores fueron revisados, emitidos por el SII, existiendo una línea conceptual que ambos respetaban. De lo expuesto, es posible advertir que se entrega una regla general del tratamiento de control de gastos, enfatizando la relación que *debe* existir entre este gasto y la renta, da cuenta de una imposición de la existencia del nexo causal entre estos dos elementos para catalogar el desembolso realizado como gasto necesario.

Años más tarde en 1999, en Causa Rol N°2312-1999, nuestra Excma. Corte Suprema, señala que, si bien no existe en la ley una definición de lo que debe entenderse por gasto necesario, es preciso recurrir al significado del uso general de la palabra, entendiendo por necesario:

*“Lo que forzosa o inevitablemente ha de ser o suceder; que es menester indispensablemente o hacer falta para un fin. Por consiguiente, para que un desembolso pueda deducirse de la renta bruta, debe investir el carácter de inevitable u obligatorio para llevar a cabo la gestión o actividad desarrollada, esto es, que sin ellos no sea posible la ejecución de las actividades que generan renta.”*⁸⁰”

La situación de vacío conceptual en la ley – tal como se comentó en el primer capítulo – concibió que se recurriera al uso general de la palabra, como también a su sentido natural y obvio según lo indicado en el artículo 20 del Código Civil, como solución a la problemática que conllevaba el no señalar en la ley el alcance de *gasto necesario*. Sin embargo, pareciera

⁷⁹ Espejo, J., Montt, P. (1954) “*Ley de Impuesto sobre la Renta*” Imprenta Chile, Santiago, p.82

⁸⁰ Causa Rol N°2132-1999, 16 de diciembre de 1999, Corte Suprema.

que, en el intento de establecer límites, estos se ven difusos por la falta de precisión de las fronteras de la caracterización de la necesidad del desembolso que pudiera realizar una empresa.

En el año 2003 en Causa Rol N°3140-2002 se reitera que se carece de una definición legal para lo entendido por necesario, que es la característica que deben detentar los gastos para que provoquen el beneficio de deducción del gasto de la renta líquida⁸¹. Detectamos en lo referido por la Excm. Corte Suprema un error al referirse al gasto necesario, pues lo encasilla como un beneficio para el contribuyente, pero al igual como fue mencionado en párrafos anteriores, identificar un gasto necesario simplemente corresponde a un elemento de la determinación de la renta líquida imponible, el que debe ser implementado a todos los contribuyentes por igual, lo que no podría ocurrir si es que consideramos que se trata de un beneficio.

Adicionalmente señala que:

“Ha de acudirse a la que entrega el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, que entiende por tal lo precisa, forzosa e inevitablemente ha de suceder; de lo cual resulta que dicho concepto corresponde indudablemente asignarlo a aquellos desembolsos que sean imprescindibles y se encuentren dentro del giro normal u ordinario de la empresa, negocio o actividad lucrativa de que se trate, en que se pueda advertir una relación directa entre el gasto y la obtención de renta.”⁸²

Como se ha venido esbozando, la literalidad de la palabra es utilizada para suplir e interpretar la falta de definición del concepto. Para Pacheco, interpretar es *“desentrañar el sentido de una expresión, se interpretan las expresiones, para descubrir lo que significan, la expresión es un conjunto de signos; por ello tiene significación”⁸³*. La Corte Suprema en sus fallos da cuenta que buscaba determinar de alguna forma el sentido y alcance de la norma para poder aplicarla, al igual que el SII en sus propias interpretaciones administrativas.

⁸¹ Causa Rol N°3140-2002, 04 de septiembre de 2003, Corte Suprema.

⁸² Causa Rol N°3140-2002, 04 de septiembre de 2003, Corte Suprema.

⁸³ Pacheco, M., (1984) “Teoría del Derecho”, Tercera Edición, Editorial Jurídica de Chile, Santiago. P. 378.

Avanzando años después, el día 16 de octubre de 2018, la Excma. Corte se pronuncia en autos Rol N°15514-2017, señalando lo siguiente:

“Que siguiendo esta línea, el entendimiento del vocablo “necesario” se corresponde, entonces, con la significación que le ha atribuido esta Corte, conforme su tenor gramatical, cual es la de aquellos desembolsos en los que inevitablemente ha debido incurrir el contribuyente para la generar la renta líquida imponible que se pretende determinar, relacionados directamente con su ejercicio o giro y que tengan el carácter de inevitables y obligatorios para el fin social (Causa Rol N°11359-2014 de 30 de diciembre de 2014, entre otras).⁸⁴”

La Excma. Corte además de seguir el entendimiento del vocablo en cuestión, destaca el vínculo que debe existir con el ejercicio o giro del negocio, la innegable conexión⁸⁵ pareciera ser un elemento que reviste de importancia en conjunto con la clasificación de gasto necesario o no, a la hora de determinar si un desembolso en el que se ha incurrido por parte de la empresa puede ser deducible.

Ante todo, lo anteriormente expuesto, se observa que, en sus fallos la Corte siguió una línea parecida y en concordancia con lo indicado por el Servicio de Impuestos Internos en sus interpretaciones y respuestas. Es por esto por lo que, la incerteza jurídica prevaleció, no se realizaban análisis de los gastos que se rechazaban, sino que se limitaba su carácter de necesario a lo que indicaba el requisito general del artículo 31.

En el capítulo siguiente, ahondaremos en la nueva redacción de la norma, publicada en el Diario Oficial con fecha 24 de febrero de 2020.

⁸⁴ Causa Rol N°15514-2017 de 16 de octubre de 2018, Corte Suprema.

⁸⁵ Causa Rol N°15514-2017 de 16 de octubre de 2018, Corte Suprema.

2.2 Artículo 21 y los gastos rechazados.

El artículo 21 es una norma de control de carácter especial y antielusiva que tiene por objeto circunscribir los gastos que pueden deducirse de la renta imponible, evitando incentivos para dueños, socios o accionistas de utilizar el capital de la empresa en beneficio propio, es decir, evita que a través de un gasto los socios o accionistas consuman la renta⁸⁶ utilizando conductas elusivas.

Este mecanismo de control, presente ya en 1984 en nuestro sistema tributario requería no solo impugnar los gastos improcedentes, sino que además establecer como hecho gravado el retiro, entendido como el detrimento patrimonial de la sociedad mediado por el desembolsado de capital que tiene por objeto satisfacer necesidades personales de quien retira. Lo anterior se debe a que los retiros no gravados benefician a la persona a costa de reducir la base imponible de la sociedad sin justificación legal.

Para estos efectos, se entiende como partida de gasto a las *“disminuciones en los activos o incrementos en los pasivos que dan lugar a disminuciones en el patrimonio, distintos de los relacionados con distribuciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio”⁸⁷*.

De esta forma, la norma busca controlar que los recursos de una empresa o sociedad no sean declarados partida de gasto en la medida que sean a beneficio de las personas con capacidad de incidir en las decisiones de la organización y en particular sus socios o dueños, catalogando esta situación como un “retiro encubierto”.

Canales (2019) explica que en un comienzo, esta norma asimiló los conceptos de retiro y retiro encubierto, pero solo aplicable de forma general a las sociedades de personas,

⁸⁶ Canales, O. (2019). “Artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y su incorrecta aplicación por parte del Servicio de Impuestos Internos”. p.180

⁸⁷ Junta de Normas Internacionales de Contabilidad. 2015. Marco Conceptual 4.4.

y no a las de capital⁸⁸ por simplicidad de su fiscalización y dado que, según el legislador, asimilar el gasto rechazado a retiro en estas últimas atentaría contra la Ley de Sociedades Anónimas en virtud de que éstas solo pueden distribuir utilidades por acuerdo de la junta de accionistas en la medida que existan dichas utilidades, lo que es contrario al gravamen al gasto rechazado cuando existan las referidas utilidades⁸⁹. Así, el legislador crea un impuesto especial de tasa proporcional específico para los gastos rechazados con el objeto de gravar la distribución furtiva de rentas.

En un origen, el artículo 21 tiene por objeto capturar y sancionar aquellos gastos que se ejecutan en la empresa pero que ocultan distribuciones de utilidades para los dueños o accionistas de la empresa. Luego, en la práctica, esta sanción se transformó en un impuesto nuevo en sí, dejando atrás su mera calidad sancionadora de gastos constitutivos de distribuciones personales.

En nuestra opinión, el resultado de la aplicación de esta norma se tradujo en incerteza para el contribuyente, puesto que ha tenido una aplicación muchas veces extensiva y arbitraria por parte del Servicio de Impuestos, que se suma a que correlativamente se ha interpretado restrictivamente el alcance del artículo 31 de la LIR. Como buscamos mostrar en este trabajo, esta situación de incerteza y restricción se traducirá en un amplio campo de acción para gravar gastos de las empresas y sociedades, limitando la capacidad de conducción de éstas sobre ellas mismas de manera injustificada.

En ese sentido, se observa que el Servicio de Impuestos internos, haciendo uso de las facultades que le confiere el art 7 de su Ley Orgánica en su letra b)⁹⁰, genera una situación de incerteza en la aplicación de esta norma de control, puesto que como se ilustrará más adelante, amplía el campo de aplicación del concepto de gasto rechazado, y reduce la

⁸⁸ Canales, O. (2019). “Artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y su incorrecta aplicación por parte del Servicio de Impuestos Internos”. p.182

⁸⁹ *Ibíd.* p.183

⁹⁰ “Interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de impuestos”

conceptualización del gasto tributario aceptado, a través de una interpretación propia en la ejecución de la facultad fiscalizadora que envuelve el artículo, lo que derivó en incertidumbre para los contribuyentes en los términos que se explicarán más adelante.

En este orden de ideas, cabe señalar que el impuesto único sobre los gastos rechazados del artículo 21 tiene por sujeto pasivo a las sociedades anónimas, agencias o establecimientos permanentes de no residentes, empresarios individuales, comunidades y sociedades de personas que declaren rentas efectivas de acuerdo a contabilidad completa según balance general, así como aquellas entidades extranjeras que obtengan rentas pasivas y que sean controladas, ello de conformidad a la letra D, número 5 del artículo 41 G de la LIR. Agrega que en el caso del Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional serán los socios previamente mencionados. Luego, la base imponible para este impuesto sanción será determinado por el gasto rechazado en virtud de su condición de hecho gravado, que discutiremos más adelante. La tasa del Impuesto Único corresponde actualmente a un 40% mientras que para el caso del Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional se utiliza la fórmula de progresividad del régimen general aumentada por un Impuesto de Tasa Adicional de 10% respecto de la base imponible.

El artículo 21 señala como hecho gravado a las partidas en virtud del inciso primero del artículo 21 tienen la calidad de gasto rechazado, por lo que los contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría que tributan en base a renta efectiva deberán enterar el Impuesto Único establecido por este inciso respecto de las partidas rechazadas, en cuanto no puedan atribuírseles a un socio o dueño de la empresa, situación que configuraría el supuesto del inciso tercero.

Mencionado el problema y sentadas las bases, cabe señalar que el hecho gravado es el que se ha discutido más ampliamente y ha suscitado mayor controversia en lo que respecta a esta memoria.

El artículo 21 señala como hecho gravado a las partidas del artículo 33 número 1 de la LIR, correspondientes a los retiros particulares en dinero o especies efectuados por el contribuyente o cantidades representativas de dinero.

Entonces, para dar cuenta del problema suscitado a raíz de la estricta interpretación del concepto de gasto, a la vez que la amplia aplicación del gasto rechazado corresponde analizar cuál es el hecho gravado por el artículo 21.

Cabe señalar, primero que todo, que el hecho gravado por es “*un hecho de contenido económico que, en virtud de la ley, se atribuye a una persona y da origen a la obligación tributaria*”⁹¹, que se traduce en el pago de un impuesto.

En el año 2012, se modifica extensamente el artículo 21, mediante la Ley N° 20.630. En ella se reconfigura el referido artículo, reordenándolo y ampliando su aplicación a cualquier tipo de sociedad que declare su renta efectiva mediante contabilidad completa, respecto de los gastos rechazados. Previo a esta reforma, los gastos tenían tratamiento diferenciado entre sociedades de personas, donde el gasto rechazado era asimilado al retiro indirecto, mientras que las sociedades anónimas se gravaban con el impuesto único. Esta modificación encuentra su justificación en la necesidad de simplificar el tratamiento de los gastos rechazados.

En ese orden de ideas, el artículo 21, tras la reforma de 2012, en su inciso primero establece un elemento objetivo correspondiente a erogaciones en dinero o de especies cuya deducción no es autorizada por la ley⁹² en la medida que se encuentren comprendidas en la letra g) del N° 1 del artículo 33 de la LIR. Esta Primera Categoría son los gastos rechazados, cuyo obligado al pago corresponde a la empresa que realiza dicho desembolso, en la medida que no puedan ser atribuidos a algún socio o dueño de la empresa.

En resumen, corresponde como hecho gravado respecto del inciso primero del artículo 21 la deducción desde la Renta Líquida Imponible de egresos en dinero o especies en contravención a la normativa al momento en que se declara la renta, por parte de contribuyentes de Primera Categoría, con domicilio o residencia en Chile cualquiera fuera el

⁹¹ MASSONE PARODI, PEDRO. 2016. Principios de Derecho Tributario. 4ª edición. Santiago. Editorial Thomson Reuters. p. 1457.

⁹² Masri, O. (2018). “Los gastos rechazados y los retiros indirectos en la Ley de la Renta”. p.51

destino de dichos desembolsos, es decir, sin importar si su destino era el patrimonio de los socios o accionistas o simplemente eran gastos prohibidos o que no cumplían con los requisitos del artículo 31 de la LIR. En este caso, corresponderá aplicar el impuesto único sobre los referidos gastos rechazados en virtud del inciso señalado, el cual corresponde a un recargo de un 40% sobre el valor de las partidas detalladas por el inciso primero y a los gastos provenientes de tasaciones de rentas efectuadas a los contribuyentes.

En segundo lugar, en el artículo 21 inciso segundo, tenemos como supuesto generador de la obligación tributaria el incremento patrimonial que no tributa de manera regular⁹³. Esta Segunda Categoría son los retiros indirectos, cuyo obligado al pago corresponde al propietario o socio de la empresa, es decir, el contribuyente de impuestos finales.

En este caso, el hecho gravado corresponde al incremento patrimonial de los contribuyentes finales con domicilio o residencia en Chile o cuyo origen de las rentas sea chileno, cuando hayan sido calificados por el Servicio de Impuestos Internos como retiros indirectos, correspondiendo la aplicación del Impuesto Global Complementario – o adicional, impuesto que grava las rentas obtenidas por contribuyentes que no tienen domicilio o residencia en Chile, pero que se generan en el país– sobre el retiro indirecto, en virtud del referido inciso tercero del artículo 21, todo esto aumentado la base imponible en 10% sobre el incremento patrimonial que configura dicho retiro indirecto.

En ese sentido, existe discusión de si el artículo 21 representa o no una sanción, y si es que puede estimarse que existen hechos gravados distintos respecto del inciso primero y tercero como se ha señalado, es decir, deducir de la renta líquida imponible egresos de dinero o especies en contravención a la ley – en el caso del inciso primero – configurándose el gasto rechazado por una parte, mientras que el inciso tercero establece al incremento patrimonial del contribuyente de impuestos finales con residencia o domicilio en Chile en los términos ya señalados, por lo que, más que una sanción, se trataría de un impuesto sobre la

⁹³ Masri, O. (2018). “Los gastos rechazados y los retiros indirectos en la Ley de la Renta”. p.51

partida de gasto rechazado, resguardando la recaudación fiscal. Por otra parte, existiría una sanción sobre la hipótesis del inciso tercero, puesto que la elusión de la tributación vía retiro indirecto importa un perjuicio para el contribuyente final quien deberá enterar un impuesto mayor sobre este retiro.

Así, un impuesto que surge con un carácter antielusivo con el objeto de evitar retiros indirectos se ha desdibujado. En la regulación del artículo 21 de la LIR no encontramos las definiciones extensas que ha tenido el Servicio de Impuestos Internos con el artículo 31 de la misma Ley respecto de la necesidad del gasto al punto de establecer, en la práctica, como un equivalente de “inevitable” u “obligatorio”, propio del giro o actividad desarrollada, no rebajados en la renta bruta como costo, que el gasto ya se haya efectuado – o se encuentre adeudado –, en el mismo ejercicio y debidamente acreditado ante el SII, con potencialidad de producir renta tributable.

Por el contrario, veremos cómo el SII tiene una regulación administrativa amplia e inespecífica respecto del gasto rechazado. Luego de haber regulado lo que corresponde a gasto aceptado, simplemente el SII se remitirá a confirmar su criterio, reduciendo el espacio de aplicación del gasto aceptado, y aplicando la sanción del inciso primero de manera creciente, al punto de volverse un problema al momento de administrar las sociedades o empresas, dado que el Servicio de Impuestos Internos juzgaría con esta sanción las distintas decisiones de la administración de éstas, incluso en momentos donde la ley mandata a realizar gastos, o éstos derivan de acuerdos que precaven situaciones que conllevan costos significativos, pero siempre circunscritos a la hipótesis de los gastos rechazados de las partidas del artículo 33 N°1 letra G).

El artículo 21, tras la modificación del año 2012, adquiere una aplicación extensa, y se hace cargo de problemas y críticas que arrastraba la antigua norma, razón por la cual, entre otras cosas, se incluyen en el ámbito de aplicación de esta norma a las sociedades anónimas y sus accionistas, y, en definitiva, la razón por la que se crea el impuesto único del inciso primero.

Si bien hubo nuevas modificaciones en 2014, es común al tratamiento de gastos en la normativa post 1984 que no hay una definición de gasto, sino que se establecen requisitos que restringen la definición financiera de éstos⁹⁴, requisitos que por lo demás son ampliamente interpretables, lo que llevó al Servicio de Impuestos Internos, en virtud del artículo 31 N°1 letra g) a ampliar aún más la determinación de los gastos rechazados, todo esto a juicio del mismo órgano, y en última instancia de su Director Regional.

El desarrollo de la interpretación castigadora y limitante del artículo 21 por parte del Servicio se ve en la incongruencia entre el citado origen de esta y el desapego en la práctica con el paso de los años. En ese sentido, la norma –que surge como una necesidad de control frente a la fuga de fondos desde las empresas o sociedades por parte de dueños socios respectivamente, o una utilización indebida de los fondos–⁹⁵ fue utilizada muchas veces por el ente fiscalizador como un nuevo impuesto para gravar gastos que, si bien consistían en desembolsos que no cumplen con lo establecido en el artículo 33 N°1 de la LIR, en estricto rigor no consisten en desembolsos efectivos o representativos que constituyeran incrementos patrimoniales de socio o dueño en cuestión.

La importancia de esta distinción radica en que, sin la existencia ni justificación por parte del Fiscalizador de un incremento patrimonial, no se puede configurar el supuesto habilitante de la sanción del artículo 21 y, por consiguiente, no existe un gasto rechazado, sino simplemente un gasto no aceptado que debía ser agregado a la renta líquida imponible. En otras palabras, solo podrá entenderse como retirados y gravados por el artículo 21 en la medida que exista un incremento patrimonial por parte del socio o dueño que retira.

Sin embargo, el Servicio, continuó con una interpretación laxa que se ve refrendada por la modificación legal del año 2012, la que, con una técnica legislativa que consciente o no, desligó la aplicación del inciso primero del artículo 21 con los retiros de los socios o accionistas, por lo que aquellos gastos que, sin haber configurado dicho incremento

⁹⁴ Canales, O. (2019). “Artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y su incorrecta aplicación por parte del Servicio de Impuestos Internos”. p.193

⁹⁵ *Ibíd.* p.82

patrimonial, y, por tanto, sin haber sido retirados, son igualmente sancionados con el cuestionado gravamen aun cuando no corresponden.

Para Canales (2019), la discrecionalidad administrativa en este caso desdibujó la norma lo que la llevó a perder su objetivo inicial, es decir, perdió su objetivo primero de castigar al contribuyente que eludiese el pago de impuestos correspondiente, lo que culmina en desconocer las ineficiencias propias de las empresas, castigando con un impuesto que adquiere un cariz de multa, sancionándolas incluso en lo referido al propio riesgo inherente a su giro.

Si bien existen antecedentes que configurarían el impuesto a retiros encubiertos que configura el actual artículo 21, su creación formal como tal – incluida su numeración – se remonta al año 1984 y tenía por objeto sancionar la elusión mediante dichos retiros.

En este año el sistema de tributación nacional estableció gravar con impuestos finales, es decir, Impuesto Global Complementario e Impuesto Adicional - aplicado como se señaló a contribuyentes que no tienen domicilio ni residencia en Chile - rentas finales de los dueños de las empresas, es decir, se gravó el retiro de utilidades – en el caso de las empresas – y las distribuciones a los accionistas en el caso de las sociedades de capital.

2.2.1 Oficinos

El referido cambio de 1984 instauró el sistema de renta percibida para los contribuyentes finales y debió establecer una norma de control, como lo es el artículo 21, para evitar la elusión de impuestos personales, como lo son los retiros encubiertos realizados por los dueños de empresas.

El nuevo artículo 21 post reforma de 1984 señalaba:

"Artículo 21° Los empresarios individuales y las sociedades que determinen la renta imponible sobre la base de la renta efectiva demostrada por medio de contabilidad,

deberán considerar como retiradas de la empresa, al término del ejercicio, todas aquellas partidas señaladas en el N° 1 del artículo 33°, que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, y los préstamos que las sociedades de personas efectúen a sus socios personas naturales.

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

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

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

Lo dispuesto en los dos incisos anteriores se aplicará también a las sociedades en comanditas por acciones, pero el impuesto del 40% gravará sólo las cantidades que proporcionalmente correspondan a las utilidades de los socios accionistas. Lo que reste de las cantidades mencionadas se considerará retirado por los socios gestores. En el caso de cesión o venta de derechos o cuotas que se tengan en sociedades de personas, sociedades de hecho o comunidades, las utilidades comprendidas en dicha cesión o venta se gravarán cuando sean retiradas por el cesionario o comprador.".

La referida reforma conllevó que los gastos rechazados se incluyeron en la base imponible de los impuestos de Primera Categoría Global Complementario e impuesto adicional según correspondiera, para producir de esa forma el pago de los impuestos finales. Como ya se ha señalado, esta norma tenía en origen un criterio antielusivo, que se fue desdibujando con el paso de los años.

A lo largo de los años, los Oficios del Servicio de Impuestos Internos fueron gestando el problema que evidenciamos en el presente trabajo. En ese sentido, ya en 1986, el Servicio señala que es gasto rechazado todo gasto que no sea aceptado, lo que en primer lugar produce problemas como los que abordaremos más adelante.

En particular, el Oficio 1364 de 1986 señala:

“Sobre el particular cabe señalar que, como norma general, todos los gastos que no son tributariamente aceptados como tales, forman parte de la base imponible del impuesto único del artículo 21 de la Ley de la Renta, salvo los que la misma disposición legal exceptúa, como ser los impuestos de la Ley de la Renta y el impuesto territorial, pagados”.

En ese sentido, todo lo que no configura un gasto tributariamente aceptado, para el Servicio, se empieza a conceptualizar y configurar como un gasto rechazado. De esta forma, gastos que, si bien no son aceptados tributariamente por no ser necesarios o no conllevar renta, son sancionados con el impuesto único aun cuando no vayan destinados a beneficiar a los socios o accionistas contribuyentes de impuestos finales. Este criterio será llevado al extremo, como veremos en la década del 2010, donde el órgano estatal considerará como gastos rechazados incluso gastos que están mandatados por la ley, pero que al no ser necesarios – como contraposición a voluntario – o incluso gastos que precaven litigios, como lo son las transacciones, serán rechazados.

La situación recién descrita tiene antecedentes en los años 84, donde distintas asociaciones gremiales comenzaron a resentir el hecho de que ciertos gastos a los que estaban

obligados por ley fueran considerados rechazados por el SII. En ese contexto, en 1986, la Confederación de la Producción y del Comercio plantea al ente recaudador su preocupación respecto de la aplicación del impuesto único del artículo 21 a partidas de gasto rechazado a *“una serie de pagos que legítima y obligatoriamente deben efectuar las empresas afectas al referido tributo”* ⁹⁶ A modo de ejemplo, la Confederación señala las patentes mineras – pagadas en los términos del artículo 163 del Código de Minería – los reajustes e intereses moratorios por no pago oportuno de un impuesto y otros desembolsos.

Ante esta crítica, el SII responde en primer lugar que los gastos rechazados se afectan con el impuesto de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional en el mismo periodo en que se producen dichos gastos. Luego, con la reforma de 1984, la norma del artículo 21 establece un criterio de equidad tributaria al grabar con el artículo 21 las partidas rechazadas sobre los gastos que constituyen retiros de especies o desembolsos en dinero, los que se gravan con dicho impuesto, corrigiendo una desigualdad tributaria anterior en base a un sistema de tributación centrado en los retiros y distribuciones. Luego de esta explicación el Servicio justifica que los referidos gastos, como el pago de patentes mineras, configuren un gasto rechazado. Este criterio sobre las patentes mineras perduraría hasta 2001, cuando haciendo uso de sus facultades interpretativas, el Director del SII modificará el criterio recién señalado de forma parcial, lo que será ratificado en el Oficio N°8 de 2006.

Este caso muestra como tempranamente, a solo 2 años de su implementación, el carácter antielusivo de la norma se comienza a desdibujar, y empieza a adquirir un carácter sancionatorio, pero, además, sancionando incluso gastos propios del giro – como lo es una patente de explotación minera – producto de la estricta definición de lo que no es gasto y sus características, como lo vimos al analizar el artículo 31.

Es en el Oficio N°1321 de 18 de abril de 1985, donde el Servicio de Impuestos Internos aclara la situación tributaria de los gastos rechazados en el caso en que el resultado de la empresa arroje pérdidas, sumado a los excesos de retiros y/o préstamos efectuados a los

⁹⁶ Oficio N°3535 de 28 de agosto de 1986, Servicio de Impuestos Internos.

socios de una sociedad de personas por sobre las utilidades tributables de Primera Categoría de la empresa, el SII concluye que en el caso de existir pérdidas en el ejercicio en cuestión no se obsta la sanción señalada por el artículo, por ser independiente al resultado tributario en concordancia con la Circular N°56 del 29 de octubre 10 de 1986. Observamos que sigue la tendencia sancionatoria incluso ante las pérdidas de la empresa, es decir, el gasto rechazado afectará de forma indistinta a empresas que tengan pérdidas y a las que tengan ganancias.

El Oficio N°964 de 1986, señala que, según la normativa de esos años, el impuesto único del artículo 21 inc. 3° solo afectaba a sociedades anónimas, en comandita por acciones, y contribuyentes señalados por la misma ley sobre las partidas referidas por el artículo 33 N° 1, es decir, retiros de especies o cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, con excepción de los impuestos de la Ley de la Renta y el impuesto territorial, pagados, y de los gastos anticipados que debían ser aceptados en ejercicios posteriores, lo que excluía a las sociedades de personas⁹⁷. Si bien esta diferenciación dibuja en origen el carácter antielusivo de la norma, el mismo Oficio señala que las partidas que configuren gasto rechazado generarían la obligación de retener un 20% de impuesto, incluyendo las sociedades de personas establecidas en Chile, cuyos socios no tengan residencia ni domicilio en el país.

Junto con las distintas interpretaciones que el SII había hecho de la aplicación del artículo 21, observamos entonces que ya en 1995 el legislativo incorpora modificaciones al artículo 21, con lo que incorpora a las sociedades anónimas y establecimientos permanentes a la tributación del inciso tercero del artículo, es decir, a los retiros indirectos; además incorpora la presunción de derecho sobre el uso y goce de los bienes sociales cuando los beneficiarios son los socios, independiente del título con el que el socio utilice dicho activo, asimilándolo al retiro que es propio del dueño de la empresa, pudiendo atribuirle también el uso por parte del cónyuge e hijo no emancipado.

⁹⁷ Oficio N°964 de 24 de marzo de 1986, Servicio de Impuestos Internos.

En ese sentido las Circulares 407 y 465 de 1996, se dictan fijando criterios y, en definitiva, señalando que en esta situación la base imponible corresponderá al 10% del valor del bien determinado para efectos tributarios al término del ejercicio, o al monto equivalente a la depreciación anual de los bienes en cuestión. Esto fija un criterio aún más amplio para definir retiros indirectos, avaluando en dinero mediante una presunción de derecho, ampliando la facultad discrecional del Servicio.

De esta forma, esta ampliación de la facultad discrecional del SII, junto con las sanciones a hechos económicos propios del giro – pero no definidos así por el SII– comienzan a configurar una intrusión de la autoridad administrativa en la propia administración de las sociedades.

No es casualidad que el Oficio 2800 de 1996 señale que los seguros de vida dotales contratados por una empresa en su favor y tomados a nombre de sus trabajadores constituyen gastos rechazados conforme a las normas de la letra g) del N° 1 del artículo 33 de la Ley de la Renta, así como que el Oficio de 1686 de 1997 lo reafirme. No es casualidad que también los acuerdos transaccionales, la compra de insumos para fiestas de fin de año o el pago de equipamiento deportivo para un equipo de un sindicato de una empresa devengan en gasto rechazado, y que, en lo referido a estos gastos, el SII no los reconozca como necesarios para producir renta.

Otro caso interesante de estudio respecto de la amplia aplicación del impuesto establecido en el artículo 21, está dado por el tratamiento tributario de las boletas de garantía que se cobra en virtud del incumplimiento de las obligaciones de una de las partes. En el Oficio 1695 de 2010, encontramos cómo el SII sanciona a una sociedad anónima por contabilizar como gasto del giro boletas de garantía que fueron cobradas por el Ministerio de Transporte y Telecomunicaciones ante un incumplimiento. Cabe señalar que estas boletas son necesarias para la celebración del contrato.

En este caso el SII señala que estas boletas son propias de un pacto contractual entre partes que ejercitan la Autonomía de la Voluntad, no obstante, el SII señala que “*no altera*

el criterio establecido por este Servicio respecto de la no aceptación como un gasto necesario para producir la renta de las cantidades pagadas por concepto de multas” por no constituir gastos inevitables.

En efecto, a partir de 2009 se aprecia un alza sostenida de la recaudación del impuesto único. Señala Canales (2019) que *“desde el año 2009 al 2018 utilizando el año 2009 como base del 100% de recaudación del tributo del artículo 21 de la LIR, ha tenido un explosivo aumento de recaudación del 1.359% al 2018”*⁹⁸. Esto se debe a que el criterio de necesidad del SII se impuso y asentó en su definición, pasando por no aceptados muchos gastos que, pudiendo ser llevados a los Tribunales Tributarios y Aduaneros, no se hizo por el costo relativo a la defensa jurídica. Esto, como se verá, respecto de la evolución del concepto de gasto y su criterio de necesario, entendido como ineludible, inevitables u obligatorios, culminará con un uso amplio y extensivo de la no aceptación del gasto, privando a contribuyentes de Primera Categoría con contabilidad completa de poder deducir gastos que son, a todas luces, de interés para el giro, y relevancia, como lo es la defensa jurídica, acuerdos transaccionales, gastos voluntarios y extraordinarios cuando no generasen una renta, a criterio del propio SII.⁹⁹

El Oficio de 490 de 2013 es una muestra de que el sentido antielusivo de la norma se pierde y tiene un enfoque de castigo de los contribuyentes. En ese sentido, se ve como el SII, al constatar que una partida no cumple con los criterios del artículo 31, termina por castigar ciertas ineficiencias propias de la actividad económica y sus riesgos asociados. En este caso, sanciona el gasto correspondiente a las indemnizaciones pagadas por una compañía eléctrica a sus clientes, por no ser gastos necesarios para generar renta, pasando por alto que este desembolso corresponde a una carga asumida contractualmente, en virtud del artículo 33 número 1 de la LIR.

⁹⁸ Canales, O. (2019). “Artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y su incorrecta aplicación por parte del Servicio de Impuestos Internos”. p.16

⁹⁹Ibíd., pp. 203-205

Otro ejemplo es la situación tributaria analizada en el Oficio 492 de 2013, respecto del sueldo pagado al cónyuge de un sostenedor de un colegio que percibe subvención educacional conforme al Decreto con Fuerza de Ley N° 2, del Ministerio de Educación, de 1998.

En este caso, el SII señala que este gasto será aceptado o no, dependiendo del origen de los fondos del pago. En ese sentido, si el desembolso proviene de la subvención recibida, será un gasto aceptado, mientras que si la remuneración –en su totalidad o en parte– se desembolsa con cargo a ingresos afectos al Impuesto de Primera Categoría, constituye un gasto rechazado, independiente del análisis de razonabilidad del SII.

Finalmente, otro caso de relevancia corresponde a los vinculados a un proyecto sometido al sistema de evaluación de impacto ambiental, como se tratan en el Oficio N° 888 de 2017. En ellos, el SII, haciendo gala de su criterio, nuevamente señala que los desembolsos que tienen su origen en un acto voluntario no podrán ser sino rechazados en virtud de su interpretación del artículo 31 de la LIR, por lo que correspondería la aplicación del Impuesto Único del artículo 21, cuando no obedezcan a condiciones o exigencias del proyecto o actividad, o a medidas de mitigación, compensación y reparación incluidas expresamente en la resolución que califica ambientalmente el proyecto. En ese sentido, gastos desembolsados por acuerdo con comunidades son considerados como donaciones, y por consiguiente sancionados por no ser necesarios, aun cuando proyectos relativos al giro y actividad principal de la empresa.

2.2.2 Circulares

Vistos en primer lugar casos y criterios en concreto correspondiente a los Oficios descritos, corresponde revisar las Circulares del Servicio de Impuestos Internos relativas al Artículo 21.

En primer lugar, como ya se ha señalado en este trabajo luego de la reforma de 1984 y los cambios sustantivos en el nuevo sistema de tributación, el Servicio se refiere en la Circular N° 45 de 1984 a la definición y objetivo de la norma en comento.

En la Circular señalada, el SII delinea el carácter antielusivo de la norma, con el objeto de sancionar los retiros indirectos en la medida que éstos beneficien a propietarios de la empresa mediante un incremento patrimonial. Así, los contribuyentes que comienzan a pagar sus impuestos finales, Global Complementario o Adicional, estarían sujetos a esta norma de control, evitando los retiros encubiertos y la elusión del pago de estos impuestos.

En particular, se regulan las situaciones que se consideran retiros, distinguiendo si benefician o no al empresario, caso en el que se grava con el impuesto final correspondiente, o con un 40% en caso de sociedades anónimas, en comandita por acciones y contribuyentes afectos al Impuesto Adicional¹⁰⁰.

Desde este punto el artículo 21 y su impuesto único regulado en el inciso primero no sufriría cambios sustantivos a lo largo de los años, pero su ámbito de aplicación se ampliaría en virtud de la concepción de gasto necesario como veremos más adelante.

Este hecho lleva a que, en un comienzo, ciertos criterios, como vimos al dar cuenta de los principales Oficios relativos a este artículo, su ámbito de aplicación sea reducido, pero no exento de polémicas, como pasó con las patentes mineras.

Así, en la Circular N° 7 de 1985, a efectos de la presente discusión sobre gastos rechazados, su principal complemento a la norma radica en reiterar que se aplicará el impuesto único del inciso primero a los retiros de especies o de cantidades representativas de desembolsos de dinero, las cuales no deben imputarse al valor o costo de los bienes del activo. El gravamen señalado será cobrado en el ejercicio en que se materialice dicho desembolso. En este sentido, vemos como el impuesto único en un comienzo estaba enfocado a resguardar el sistema tributario, no a regular las distintas situaciones en las que las empresas podrían realizar gestiones o desembolsos propios del giro.

Este cambio es paulatino. Ejemplo de ello es que en la Circular 56 de 1986 el SII señala partidas que se excepcionan del concepto de gasto rechazado del artículo 21 señalando

¹⁰⁰ Circular N° 45 de 1984, Servicio de Impuestos Internos

que “con el objeto de no desvirtuar lo dispuesto por el citado artículo 21, en sentido de no gravar como retiro a determinados desembolsos que en definitiva son aceptados como gastos necesarios para producir la renta, cualquier desembolso que responda al concepto de gasto anticipado o diferido, no constituye base imponible o hecho gravado para los efectos de la aplicación de los impuestos Global Complementario o Adicional”. Menciona como ejemplo de aquellos los seguros, arriendos, comisiones, intereses; gastos de organización y puesta en marcha.

Si bien estos gastos se mantuvieron como aceptados a lo largo de los años, esto no fue sin controversias. Como ya analizamos, patentes y seguros son fuente de discusión permanente, así como las garantías, y los intereses serían regulados estrictamente, no tan someramente como lo hace el citado Oficio.

En la referido Circular 56 de 1986 se alude también a los préstamos que las sociedades de personas hacen a sus socios personas naturales, con lo que se acentúa la calidad norma antielusiva ya mencionada. En este sentido, la Circular pretende gravar mediante gasto rechazados los gastos que no son adjudicables a un socio o dueño en particular mediante el impuesto único y la categoría de gasto rechazado, mientras que tiene por retiro indirecto a los desembolsos individualizables en uno de ellos.

En las Circulares N° 13 de 1989 y la N°10 de 1990 se asienta el cambio normativo de la ley 18.897 de 1990, en cuanto se da tratamiento diferenciado a contribuyentes sociedades anónimas, accionistas de sociedades en comandita por acciones respecto de los contribuyentes individuales o sociedades de personas, buscando armonizar ambas tributaciones, mediante el complemento a la noción de renta de la empresa o sociedad en la medida que estas no se distribuyeren o retirasen. Este germen, como se mencionó ya, será de a poco un criterio acogido por el legislador, quien tenderá a igual tratamiento entre ambas formas de organización.

Luego, en la Circular N° 42 del mismo año, se detalla como gasto aceptado las donaciones de carácter educacional. Si bien hay regulación anterior, esta es una muestra de

cómo el Servicio y el legislador comienzan a tomar y tolerar medidas más intrusivas respecto de las decisiones de las empresas. En este caso, la norma fija como límite para aceptar dicho gasto el 2% de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría. Este criterio, propio de la época, se aleja de las medidas que veremos toma la norma actual en torno a la Responsabilidad Social Empresarial.

La misma Circular 42 da cuenta del cambio normativo previamente señalado, donde se agregó al artículo 21 que “*se exceptuarán también los intereses, reajustes y multas de orden tributario pagados al Fisco y Municipalidades el pago de las patentes mineras en la parte que no sean deducibles como gasto*”. Si bien esto no solucionó el malestar en el rubro minero, abrió una puerta para lo que sería su posterior aceptación. De la misma forma, ante una creciente necesidad de evitar una intervención exagerada y juicio respecto de las decisiones del contribuyente, es que este cambio busca disminuir los gravámenes sobre los ítems señalados, así como también evitar la doble sanción que se producía en ese momento respecto de multas de orden tributario pagadas al Fisco y a Municipios.

Esto último sería ampliado más adelante¹⁰¹ a otras instituciones públicas creadas por ley a la vez que a multas no necesariamente tributarias, lo que , en virtud del criterio de necesidad que se impondría a lo largo de los años sería ampliamente discutido e incluso descartado por el SII, cosa que llegaría a su mayor contradicción en virtud del Oficio 832 de 2008 donde se asentaría el criterio de necesidad entendido como ineludible, y que llevaría finalmente al problema central mostrado en este trabajo: El nivel de incidencia y juicio por parte del Servicio al interior de las decisiones y riesgos tomados por las empresas y la aplicación destemplada de la sanción de gasto rechazado.

En 1995, tras diversas modificaciones, el artículo 21 señalaba “*También se considerarán retiradas de la empresa, al término del Ejercicio, las rentas presuntas determinadas en virtud de las normas de esta ley, y aquellas provenientes de la aplicación de lo dispuesto en los artículos 35, 36, inciso segundo, 38, inciso segundo, 70 y 71, según proceda*”. Esto, sumado a la inclusión de presunción de retiro sobre “*el beneficio que*

¹⁰¹ Circular N°40, 24 de agosto de 1992, Servicio de Impuestos Internos.

representa para el empresario individual o socio de sociedades de personas o para sus cónyuges o hijos no emancipados legalmente de dichas personas, definidos éstos últimos en los términos de los artículos 240 y 266 del Código Civil, el uso o goce, a cualquier título o sin título alguno, que no sea necesario para producir la renta de Primera Categoría, de bienes que conforman el activo de las empresas o sociedades que llevan contabilidad completa¹⁰²”.

Lo anterior muestra que, si bien el criterio antielusivo sigue presente a mediados de los 90, su aplicación ya se encuentra en niveles altos, como se ha mostrado en el análisis de Oficios, y que converge hacia una aplicación mayoritaria, dado que incluye a las sociedades cerradas, las que no se encuentren voluntariamente sujetas a las normas de las sociedades anónimas abiertas, y grava claramente con la sanción del artículo 21 al retiro consistente en el uso de bienes que no están destinados al giro o actividad de la empresa, ya que están siendo usados para fines personales por sus propietarios, socios accionistas y estos a su vez correspondan a sumas pagadas, adeudadas o determinadas por concepto de depreciación, cuando corresponda, por bienes u operaciones que reporten beneficio a los individuos señalados.

Desde esta Circular es que se asienta el criterio amplio de gravar con el impuesto del artículo 21 todo gasto o desembolso que se incurra por cualquier otro beneficio similar a los anteriormente indicados, por no ser desembolsos necesarios para producir renta. Aquí no solo vemos asentado germen del criterio de necesidad de gasto como ineludible, sino que también aparece con fuerza en la historia de la norma que tratándose de bienes de propiedad o del activo de la empresa, entregados a título gratuito para su uso o goce, al empresario individual, socio de sociedad de personas, socios gestores de sociedades en comandita por acciones y accionistas de S.A. y C.P.A. y a los cónyuges o hijos no emancipados legalmente de éstos, dichos desembolsos serán gravados con el impuesto único correspondiente al gasto rechazado¹⁰³.

¹⁰²Circular N°37 de 25 de septiembre de 1995, Servicio de Impuestos Internos.

¹⁰³ Circular 37 de 25 de septiembre de 1995, Servicio de Impuestos Internos.

Así, habiendo ratificado el SII el carácter de necesario del gasto para que este no sea rechazado en virtud de su sentido natural y obvio en 1997 a través de la Circular N° 61 de 1997, en virtud de una definición basada en la Real Academia de la Lengua Española, es que comienza un proceso de creciente aplicación de la sanción del artículo 21. En ese sentido, como correlativo, se regulan casos de gastos aceptados, lo que tiene por resultado una relación taxativa entre los referidos gastos aceptados y las regulaciones del Servicio. En ese sentido, el Servicio destaca y señala los gastos que para sí son necesarios para producir renta, y en la medida que el Servicio nos los reconoce como tales, se vuelven en la práctica indiscutibles para el contribuyente.

Es ejemplo de ello que el SII, en su Circular N°19 de 1999 aclara que los gastos de capacitación, en aquella parte que constituyan crédito en contra del Impuesto de Primera Categoría, no serán objeto del impuesto único del artículo 21. Esta aclaración, mediada por cambio normativo, es clarificadora respecto de la aplicación del criterio por parte del Servicio. Así mismo, en la Circular 58 de 2001 da un nuevo tratamiento al pago de patentes mineras, pero este tampoco sería definitivo. También mediando cambio normativo, se excluyen del pago de la sanción las donaciones con fines deportivos¹⁰⁴, normas de fomento forestal¹⁰⁵.

Ya en 2007, se comienza a ver con más fuerza la masividad de la aplicación del artículo 21. Si bien las sociedades anónimas aún cuentan con un tratamiento diferenciado, se gravan Sociedad Administradora de los Fondos de Inversión y otro tipo de sociedades cuyas operaciones o desembolsos sean de las siguientes características¹⁰⁶:

- (i) Desembolsos que no sean necesarios para el desarrollo de las actividades e inversiones que la Ley N° 18.815 permite efectuar al Fondo. Sobre este particular, cabe tener presente que de acuerdo con la modificación que se introduce por la Ley N° 20.190 al artículo 41 de la Ley N° 18.815, y que se

¹⁰⁴ Circular 81 de 09 de noviembre 2001, Servicio de Impuestos Internos.

¹⁰⁵ Circular 78 de 09 de noviembre 2001, Servicio de Impuestos Internos.

¹⁰⁶ Circular 58 de 09 de noviembre de 2007, Servicio de Impuestos Internos.

comenta más adelante, se restringen las actividades e inversiones que la ley permite efectuar a los fondos de inversión privados.

- (ii) Préstamos que los Fondos efectúen a sus aportantes personas naturales o a contribuyentes del impuesto adicional, pudiendo ser éstos últimos personas naturales o jurídicas;
- (iii) Cesión del uso o goce, a cualquier título o sin título alguno, a uno o más aportantes del Fondo, o a la cónyuge o a los hijos no emancipados legalmente de éstos, respecto de los bienes del activo del Fondo;
- (iv) Entrega de bienes del Fondo en garantía de obligaciones directas o indirectas de los aportantes personas naturales o contribuyentes del impuesto adicional, pudiendo ser éstos últimos personas naturales o jurídica

En 2008, el SII también aclara que los gastos o desembolsos incurridos en actividades de investigación y desarrollo, en virtud de la Ley 20.241 de 2008, también serán considerados como gastos aceptados. Más allá de listar los gastos aceptados que surgen al momento de analizar las Circulares de la materia, hacemos notar que el Servicio no regula criterios generales, sino que, por el contrario, mediante la aplicación de su criterio específico, cierra la puerta a nuevos tipos de gastos aceptados, reduciendo su campo de aplicación, lo que tendrá en la década de 2010 una álgida discusión que culminará con la Reforma de Modernización Tributaria.

En 2014, mediante la reforma tributaria de la Ley 20.780 de 29 de septiembre de ese año, la tasa el impuesto único se alzaría de 35% a 40%. De ello daría cuenta la Circular N°71 de 2016, diferenciando entre los desembolsos que responden al hecho gravado del artículo 21 inciso primero, es decir, partidas y cantidades que no benefician a propietarios, comuneros, socios o accionistas, mientras que las partidas que sí los beneficien serán grabadas con el Impuesto Global Complementario o con el Impuesto Adicional correspondiente, más una tasa del 10% en el caso del inciso tercero. En este momento, son rechazados los gastos cuya deducción de la renta líquida imponible no se permite, los que no se permiten como aceptados por el artículo 31 de la LIR en concordancia con el artículo 33, siendo aplicable también a sociedades de personas. Los gastos rechazados se ajustarán

previamente de acuerdo con el IPC, y tributarán en los términos de la norma también las sociedades anónimas y de personas cuanto al nivel de tributación de los gastos rechazados pagados y el gravamen que poseen los retiros presuntos¹⁰⁷.

Así, cuando los gastos rechazados no benefician a los socios o accionistas, serán gravados en virtud del inciso primero del artículo 21 con un 40% (impuesto único). Cuando los beneficiarios con socios, comuneros accionistas o personas relacionadas se aplicará la sanción del inciso tercero relativa a retiros indirecto con el Impuesto global complementario o Impuesto Adicional, sumado a una tasa de 10% sobre éstos. Esto último también aplicará a retiros presuntos y préstamos a los socios, sin afectarlos con el impuesto de Primera Categoría ni rebajándolos del Registro de Rentas Empresariales¹⁰⁸.

Este es el marco que establecen y concretan las Circulares N°68, 69 y 71 de 2015, y que sentó las bases para que el gobierno del Presidente Sebastián Piñera enviara el proyecto de Reforma y Modernización Tributaria el 23 de agosto de 2018. En este sentido, el mensaje señala

“se ha constatado que en los últimos años y especialmente a raíz de la incorporación de la Norma General Anti elusiva, el Servicio de Impuestos Internos ha ‘recrudescido’ el rechazo de los gastos de las empresas, aplicando esta norma de manera bastante extensiva y privando a los contribuyentes de primera categoría con contabilidad completa, el poder deducir gastos que resultan de interés y de relevancia para el negocio. Las interpretaciones del Servicio de Impuestos Internos habían llegado incluso según lo determina el propio mensaje a interpretaciones estrictas que incluso llegaron a exigir a contribuyentes que para que pudieran deducir los gastos, estos gastos debería ser inevitables u obligatorios, elementos o características que no están dentro de lo que la propia norma de la Ley sobre Impuesto a la Renta exige,

¹⁰⁷ Canales, O. (2019). “Artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y su incorrecta aplicación por parte del Servicio de Impuestos Internos”. p.154

¹⁰⁸ *Ibíd.* p.155.

*rechazando gastos voluntarios, extraordinarios y que no generaban una renta correlativa, según su criterio.”*¹⁰⁹

Así, en último lugar, corresponde señalar que existen también gastos no productivos que no son aceptados por no existir conexión con la actividad económica gravada, como lo son los casos de gastos excesivos –por rentas no afectas o exentas– que no pueden deducirse en un régimen de Primera Categoría como gastos al no relacionarse con la actividad, sin embargo, hay excepciones establecidas en la ley como: RSE, gastos en favor del medioambiente, donaciones, inversiones en ciencia, etc. Esto se traduce en que estos gastos no pueden deducirse en el régimen general de Primera Categoría, pero lo más importante es que a diferencia de aquellos gastos que son evasiones, estos gastos simplemente no son deducibles, por lo tanto, la regla general es que si el contribuyente realiza uno de estos gastos debería simplemente añadirlo a la renta líquida imponible, pues no se busca sancionar estos gastos, simplemente no serán deducibles, constituyéndose un gasto no aceptado, que no es sancionado como gasto rechazado.

En ese sentido, la Circular N°53 de 2020 señala respecto de las cantidades que obtenga el contribuyente tras repetir en contra de los terceros responsables, o *“si se determina la negligencia del contribuyente por autoridad competente, los desembolsos o descuentos pagados no serán aceptados como gasto deducible de la renta líquida imponible, pero no se gravarán con el impuesto establecido en el artículo 21”* de la ley.¹¹⁰

Este punto es importante de destacar, en la medida que reestablece un criterio perdido por el SII, y es que existen gastos que, si bien no son gasto aceptado, no caben en la definición de gasto rechazado, por lo que, sin deducirse de la Renta Líquida Imponible, no serán sancionados con la sanción de gasto rechazado, es decir, estableciéndose como gastos no aceptados, devolviendo al contribuyente parte de la certeza jurídica perdida con el paso de los años y las interpretaciones del órgano recaudador. Se incluyen entre estos gastos por

¹⁰⁹ Canales, O. (2019). “Artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y su incorrecta aplicación por parte del Servicio de Impuestos Internos”. p.205

¹¹⁰ Circular 53 de 10 de agosto de 2020, Servicio de Impuestos Internos, p.45.

concepto de pago de multas por atrasos no imputables al contribuyente, gastos de empresas del rubro de transportes relacionados a pagos compensatorios de atrasos o cambios de pasajes, gastos relacionados a mejorar el clima laboral en la empresa, asesorías de marketing, entre otros que antes eran sancionados y que detallaremos más adelante.

2.2.3. Jurisprudencia Judicial

Analizaremos a continuación dos casos que ejemplifican el desarrollo del gasto rechazado como concepto, su alcance y sus contradicciones, en concordancia con el desarrollo precedente y, por medio de los casos mostrados.

Pagos compensatorios a usuarios de compañías eléctricas

Recordemos que el artículo 31 de la N°4 inciso primero, establece que *“Especialmente procederá la deducción de los siguientes gastos, en cuanto se relacionen con el giro del negocio”*. Luego se detalla que *“Los créditos incobrables castigados durante el año, siempre que hayan sido contabilizados oportunamente y se hayan agotado prudencialmente los medios de cobro.”*

En base a lo anterior, el SII en su Circular N 24 - 2008¹¹¹, establece tres requisitos para que dichos créditos incobrables puedan deducirse de la renta bruta para la determinación de la renta líquida imponible de Primera Categoría. En primer lugar, que provengan de operaciones relacionadas con el giro. En segundo lugar, que el castigo de los créditos incobrables haya sido contabilizado oportunamente. En tercer lugar, que se hayan agotado los medios de cobro.

Como pasó en 1985, en numerosas ocasiones, distintas compañías, en este caso eléctricas, solicitaron al SII que reconozca como gasto necesario las compensaciones a usuarios por cortes o suspensiones de suministro eléctrico con responsabilidad de terceros.

¹¹¹ Circular N°24 de 24 de abril de 2008, Servicio de Impuestos Internos.

Ante esto, el SII se ha manifestado mediante los Oficios 2.080 de 2016, 490 de 2013, 2.080 de 2010 y 2.491 de 2005¹¹². Estos concluyen que la compensación efectuada por las empresas de distribución eléctrica a los usuarios será gravada con el impuesto establecido en el inciso primero del artículo 21 de la LIR. Añade que al dictaminarse por un organismo técnico (Superintendencia de Electricidad y Combustible) la responsabilidad de un tercero en el corte o suspensión de energía, la compensación que debe hacer la empresa distribuidora a los usuarios sería un activo cuenta por cobrar. En dicha situación, la empresa distribuidora podrá rectificar la declaración de impuestos, solicitando la devolución del impuesto del artículo 21 de la LIR. Así, la cuenta por cobrar se registrará según lo establecido en el N 4 del artículo 312 de la LIR. Por lo tanto, tal como lo establece el tercer criterio de la recién nombrada Circular N 24 del SII; la cuenta por cobrar no podrá ser castigada si se agotaron prudencialmente los medios de cobro. En último lugar, el Oficio determina que el pago realizado por terceros responsables del corte o suspensión a la empresa distribuidora constituye un gasto rechazado afecto a la tributación del inciso 1 del artículo 21 de la LIR.

Ante lo resuelto por el SII, las compañías eléctricas han recurrido a la Ilma. Corte de Apelaciones y en última instancia a la Excma. Corte Suprema. Es interesante analizar que el máximo tribunal no ha fallado en todas las instancias con los mismos criterios.

Las causas Rol 19825-16 y 27536-16 y otros, han sido favorables al SII. En estos se argumenta que, tal como ya se mencionó, es requerimiento que el desembolso efectuado tenga potencialidad de generar ingreso para ser considerado gasto necesario. En el caso de las compensaciones a los usuarios por suspensiones o cortes de energía, estas no se consideran necesarias a pesar de ser obligatorias. Se señala que estos no son desembolsos usuales en los que se incurra para producir renta, sino que el contrato de suministro de energía entre la empresa y el usuario supone un cumplimiento continuo. Se estima, entonces, que los desembolsos cuestionados serían evitables al mantenerse la debida diligencia. A lo anterior

¹¹² Circular N°24 de 20 de julio de 2008, Servicio de Impuestos Internos.

se le agrega que las compensaciones no conllevan un ingreso relacionado a ellas, reforzando la idea que la obligación no determina el carácter de necesario¹¹³.

Por otro lado, la Excma. Corte Suprema acogió los fundamentos de las Compañías Eléctricas en las causas de Roles 18483-16 y 15517-14. En estos se determina que las compensaciones a usuarios sí son un gasto necesario. Se argumenta que dichas compensaciones tienen carácter obligatorio y, tal como lo establece la ley 18.410, son independientes de “*las sanciones que correspondan*”. Además, tienen innegable conexión con el giro de las compañías eléctricas. Así, se concluye que las compensaciones no tienen carácter sancionatorio o resarcitorio, sino que serían un gasto necesario para producir la renta.¹¹⁴

Costas judiciales por alza de planes de las Isapres

Tal como sucedió con las compañías eléctricas, las instituciones de Salud Previsional han solicitado que los gastos por concepto de costas personales a las que fueron condenadas por recursos de protección por alza de plan sean consideradas gastos necesarios. Ante esto, el SII emite el Oficio N°137 de 2016 en el que rectifica el criterio ya usado por dicho Servicio, es decir, dichas costas serán consideradas gasto rechazado afectos al artículo 21 de la LIR. En su argumentación se utiliza una lógica similar al caso de las compañías eléctricas; se determina que dichas costas personales son un gasto obligatorio pero evitable y no necesario¹¹⁵.

Debido a la aplicación del criterio mencionado en el Oficio emitido por el SII, las ISAPRES han recurrido a diversas instancias para que las costas mencionadas, sean consideradas gasto necesario. Por ejemplo, el 2019 el 2do Tribunal Tributario y Aduanero (TTA) acogió el reclamo interpuesto por la ISAPRE Consalud en contra del SII,

¹¹³ Causa Rol N°19825-2016 y Causa Rol N°27536-2016 Corte Suprema

¹¹⁴ Causa Rol N° Rol 18483-2016 y Causa Rol N°15517-2014 Corte Suprema

¹¹⁵ Oficio N° 137 de 22 de agosto de 2016, Servicio de Impuestos Internos.

estableciéndose la necesidad del gasto en cuestión. Dentro del fallo se menciona que la Corte Suprema ha utilizado en diversas ocasiones la definición de necesario como:

“Se refiere a aquellos gastos que se relacionan directamente con el ejercicio o giro de la sociedad, que sean necesarios para producir la renta y que tengan el carácter de inevitables y obligatorio. Esta última característica se desprende de la significación gramatical del vocablo “necesarios”, esto es aquellos desembolsos en que precisa, forzosa e inevitablemente ha debido incurrir el contribuyente para generar la renta líquida imponible que se pretenda determinar”

En base a esto, se entiende necesario como sinónimo de obligatorio, cuestión que se argumenta de forma opuesta en el caso de las compañías eléctricas. El SII argumenta que el gasto relacionado con las costas personales no está relacionado con el giro de la empresa ya que no serían de carácter obligatorio e inevitable y no estarían vinculados con la generación de renta. Frente a esto, el TTA concluye que dicha institución se encuentra delimitada por el artículo 173 del DFL N° 5 del Ministerio de Salud y el artículo 197 del mismo DFL le consagra la facultad a las ISAPRES para para aumentar unilateralmente el plan de salud. De esta manera, el alza de planes corresponde a una facultad consagrada legalmente y de no hacerla, no podrían desarrollar utilidades. A lo anterior se le suma que, para el TTA, las costas personales son un gasto que deviene del derecho de las ISAPRES a obtener utilidades, tal como se desarrolló recientemente, y del derecho a la defensa¹¹⁶.

Es importante considerar también lo que ha resuelto el Tribunal Constitucional en la materia. El Juez Tributario y Aduanero de la región del Biobío presentó un recurso de inaplicabilidad¹¹⁷ por inconstitucionalidad de los artículos 31, 33 y 21 de la LIR. El Tribunal Constitucional rechaza el requerimiento, lo que se repite en diversos requerimientos de inaplicabilidad. En primer lugar, frente al argumento de la supuesta infracción a la igualdad ante la ley, se pronuncia diciendo que lo que se prohíbe constitucionalmente es la

¹¹⁶ “Isapre Consalud S.A. con SII Grandes Contribuyentes Segundo TTA de la Región Metropolitana”
RUC 16-9-0001498-1, 23/08/2019

¹¹⁷ ROLES N°3498-17-INA; N°3732-17-INA; N°3843-17-INA; N°4041- 17-INA; 4097-17-INA

diferenciación arbitraria, lo que no tiene cabida en el caso. Respecto a la tutela judicial efectiva, se responde al argumento que quien reclama no ha sido limitada en su derecho a defenderse, ya que para ser efectivamente transgredida la constitución, debe prohibirse la participación de un letrado, cosa que no ha sucedido. Así, el Tribunal Constitucional agrega que las ISAPRES deberían ajustar su conducta en cuanto al alza de planes, de manera que esta sea legítima y no sujeta de recursos de protección, tal como lo ha indicado la Excma. Corte Suprema¹¹⁸.

Estos casos permiten mostrar cómo, al menos desde el año 2000, en concordancia con el análisis del artículo 31, esta forma indirecta de intervención por parte del Servicio de Impuestos Internos se volvió recurrente, sancionando ineficiencias propias del giro empresarial, o estableciendo criterios cercanos a la perfección a los distintos tipos sociales.

¹¹⁸ Solicitud de pronunciamiento acerca de la inaplicabilidad por inconstitucionalidad de los arts. 31 inc. 1°; 33 N°1, letra g); 21, inc. 1°, literal i), de la LIR, presentado por el Juez Tributario y Aduanero de la Región del Biobío, en la causa sustanciada ante el mismo tribunal requirente, “ISAPRE MASVIDA S.A. con SII VIII DR CONCEPCIÓN”, RUC 16-9-0001482-5, RIT GR-10-00131-2016.” Rol N°3869-2017-INA, TC, 27/03/2019

CAPÍTULO III: ACTUAL ARTÍCULO 31 DE LA RENTA DE LA LEY DE LA RENTA

3.1 Historia de la Ley N°21.210 de 24 de febrero de 2020

Es remitido por el Gobierno del Presidente Sebastián Piñera el día 23 de agosto de 2019 el Proyecto de Ley que buscaba modernizar la normativa tributaria vigente hasta el momento. El mensaje versaba que la elaboración del proyecto tenía como objetivo “*Avanzar hacia un sistema más moderno, más simple y equitativo, que promueva la innovación, el emprendimiento, con un marco legal más preciso.*”¹¹⁹

Indica que los principios fundamentales que fundaron e inspiraron el proyecto de modernización fueron los siguientes:

- *Equidad y justicia en la distribución de tributos:* las normas que conforman la legislación tributaria deben ser de aquellas que buscan equidad, es decir, que los contribuyentes con características similares deben ser tratados de forma similar. Éstos, deben tributar responsablemente de acuerdo con sus capacidades, evitando la elusión o evasión. Asimismo, el sistema tributario debe entregar garantías necesarias para asistir a los contribuyentes que sientan que se han vulnerado sus derechos. Se menciona que se busca establecer un sistema de tributación único, totalmente integrado, contribuyendo a una economía que propicie un círculo virtuoso¹²⁰

- *Simplicidad de las normas y procesos tributarios:* se busca entregar un sistema tributario que permita una adecuada comprensión y aplicación a través de reglas claras y asequibles, que su contenido tenga como receptor a todos los contribuyentes

¹¹⁹ Historia de la Ley N°21.210, Primer Trámite Constitucional: Cámara de Diputados (2018) “Mensaje N°107-366” p.4

¹²⁰Ibíd., p.5

y no solo a aquellos que puedan ser asesorados. Para cumplir lo anterior, es necesario minimizar el costo de administración y a su vez, el cumplimiento de la normativa por parte de los contribuyentes. Adicionalmente, los procesos de fiscalización deben tener objetivos claros y definidos desde un principio, que el procedimiento se ciña a las normas establecidas por el legislador y que no se exija formalidades o solemnidades fuera de ellas. Se busca también, una justicia efectiva, que no se dilate por años, se crea el avenimiento extrajudicial como medio de término de conflicto.¹²¹

- *Competitividad*: Es esencial que se generen bases para incentivar la inversión en el país, es por esto por lo que, se busca obtener un sistema tributario simple y moderno, facilitar la tributación de las empresas pequeñas y medianas, facilitar el cumplimiento tributario. La simplicidad y orden que se busca alcanzar tiene como fin incentivar también la inversión extranjera, expandir mercados, el sistema de impuestos debe ser un factor que contribuya la competitividad.¹²²
- *Estabilidad*: la unión de los elementos anteriores debiese permitir crear cimientos junto a normas estables para un horizonte certero en el futuro, es decir, que el sistema tributario no debiera tener posteriores modificaciones sustantivas con cada ciclo de gobierno. Es un desafío presentar normas que perduren en el tiempo.¹²³
- *Suficiencia a fin de hacer frente a los gastos del Estado*: Finalmente, se propone garantizar que el Estado contará con los ingresos suficientes para financiar los gastos de su funcionamiento y operación.

El día 17 de diciembre de 2019 el Ejecutivo hizo presente que la discusión tenía calidad de urgente, por lo que, fue calificada de “discusión inmediata”. Con fecha 18 de diciembre de 2019, es decir, al otro día, a través del Mensaje N°554-367 dio paso a 155

¹²¹Historia de la Ley N°21.210, Primer Trámite Constitucional: Cámara de Diputados (2018) “Mensaje N°107-366” p.5

¹²² *Ibíd.*, p.7

¹²³ *Ibíd.*

indicaciones del presidente Sebastián Piñera. Posteriormente, con fecha 08 de enero de 2020 por medio del Mensaje N°585-367 ingresa indicación nueva, también del presidente. Al ser calificado como un proyecto de urgencia de discusión inmediata se discutió la iniciativa en general y particular a la vez.¹²⁴

Respecto a la normativa en relación con los gastos, se señaló que debía perfeccionarse el tratamiento en torno a ellos. Así, urgía articular de un modo más sistemático la regla general de gastos – artículo 31 inciso primero, acompañado de sus casos especiales, esto es, numerales del mismo artículo – El señor Etcheverry, ex Director del Servicio de Impuestos Internos, calificó de correcto el contenido del proyecto de ley en relación con los gastos necesarios. Explicó que:

“Las empresas realizan diversos gastos que, siendo necesarios para producir la renta, son, no obstante, rechazados por el SII, lo que después es confirmado por los tribunales de justicia. Es el caso, por ejemplo, de empresas que dan crédito a clientes que después no pagan, pero no están habilitadas para castigar esas deudas porque el Servicio no las considera gasto necesario, y se ven en la obligación de iniciar sendos juicios.”¹²⁵

Asimismo, agregó,

“La contradicción que se da en materia laboral, donde por una parte se aceptan como gasto necesario las indemnizaciones por despido de trabajadores; pero, por otra, no se aceptan los pagos fundados en acuerdos de las partes en virtud de las cuales el empleador paga solo el monto de la mitad de esa indemnización.”¹²⁶

Queda de manifiesto la preocupación que se venía arrastrando desde hace años, por lo que la legislación buscada debía adecuarse a los tiempos, responder a las exigencias legales contemporáneas, además de considerar gastos de operaciones o negocios destinados a

¹²⁴ Historia de la Ley N°21.210, Segundo Trámite Constitucional: Senado (2020) Boletín N°12.043-05, p.3

¹²⁵ *Ibíd.*, p.167

¹²⁶ *Ibíd.*

distribuir costes o riesgos asociados a las actividades económicas¹²⁷. Asimismo, existía un afán de entregar más certeza jurídica a los contribuyentes y a la administración fiscal, concluyendo en “*ampliar el ámbito de gastos que deben estimarse como necesarios bajo una mirada moderna*”¹²⁸.

Con fecha 14 de enero de 2020, en Discusión en Sala, Diario de Sesión 94, Legislatura 367, Discusión General, se aprueba en General el proyecto. Se indica que en cuanto a la Ley sobre Impuesto a la Renta, *se actualiza el concepto de gasto necesario para producir la renta*. Sin más, es aquí donde se redacta específicamente qué es lo entendido por gasto necesario. Se precisa que, “*este debe tener la aptitud de generar un ingreso, en el mismo o en futuros ejercicios, y estar relacionado con el giro o interés del negocio*”¹²⁹.” Al tenor de lo indicado en la Sesión de Discusión General, queda de manifiesto que existe la intención de definir a través de la ley que gasto necesario corresponde a aquel desembolso que tiene como característica la aptitud para generar un ingreso.

Si interpretamos con la misma herramienta gramatical que ha sido utilizada, señala la RAE¹³⁰ que, *aptitud* corresponde a,

1. Capacidad para operar completamente en una determinada actividad.
2. Cualidad que hace que un objeto sea apto, adecuado o acomodado para cierto fin.
3. Capacidad y disposición para el buen desempeño o ejercicio de un negocio, de una industria, de un arte.
4. Suficiencia o idoneidad para obtener y ejercer un empleo o cargo.

Entregando con su denotación que gasto necesario sería aquel desembolso con la capacidad para operar una determinada actividad; que el gasto sea adecuado para cierto fin; que el gasto tenga disposición para el buen desempeño o ejercicio del negocio y que sea idóneo para la obtención de renta.

¹²⁷ Historia de la Ley N°21.210, Segundo Trámite Constitucional: Senado (2020). Boletín N°12.043-05, p.167

¹²⁸ Historia de la Ley N°21.210, Segundo Trámite Constitucional: Senado (2020). Boletín N°12.043-05, p.167

¹²⁹ *Ibíd.*, p.7

¹³⁰ Real Academia Española. “Aptitud”

Posteriormente y con fecha 24 de febrero de 2020, tras 18 meses de tramitación, se aprueba el Proyecto de Ley. Es publicada en el Diario Oficial la Ley N°21.210 que moderniza la legislación tributaria. Como ya hemos mencionado una de las disposiciones modificadas es aquella que tiene relación con la deducción de gastos. Así, el artículo 2 numeral 13 de la mencionada Ley N°21.210 dispone modificar el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Antes y luego de la modificación de la normativa tributaria, el artículo 31 estructuralmente se sigue concibiendo de la misma forma. Está compuesto por cuatro incisos:

- **Inciso 1°:** Establece requisitos generales para que un desembolso pueda ser considerado como gasto necesario.
- **Inciso 2°:** Establece requisitos para acreditar gastos que fueron realizados en el extranjero.
- **Inciso 3°:** Establece requisitos para la deducción de aquellas cantidades a las que se refiere el artículo 59 de la Ley de Impuesto a la Renta.
- **Inciso 4°:** Establece requisitos para los llamados gastos especiales.

Tal como puede observarse según la estructura del artículo 31, es posible identificar que el inciso 1° del artículo 31 contiene la regulación general, establece requisitos generales para que un desembolso pueda ser de aquellos considerados como gastos necesarios, además de señalar expresamente qué gastos no serán deducidos en ningún caso. Por otro lado, en los incisos siguientes, es decir, del inciso 2° al inciso 4° se contiene la regulación específica del artículo comentado.

La Ley N°21.210 no sólo modificó la parte general del artículo 31 de la LIR, sino que también la regulación específica que contienen sus incisos, en especial el inciso 4° del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta. El inciso fue modificado en cuanto a su encabezado y regulación de los gastos especiales que se encuentran contemplados en el artículo señalado inciso 4° números 1, 3, 4, 5 bis, 6 y 7 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Además, se

incorporan nuevos gastos especiales, los que se observan de manifiesto en los números 13 y 14 del artículo en cuestión.

3.2 La nueva redacción del artículo 31 inciso 1° en lo referido a los gastos necesarios

La nueva redacción del artículo 31 inciso 1° aprobada, señala lo siguiente:

*“La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior, se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, entendiendo por tales, **aquellos que tengan aptitud de generar renta**, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio, que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio”.*

Volviendo a lo señalado anteriormente, existía una preocupación por entregar certeza jurídica acerca de los gastos necesarios, a la norma. Se observa que el primer gran cambio es agregar a la redacción del artículo *“aquellos (gastos) que tengan aptitud de generar renta”* los gastos serán calificados de necesarios en la medida que tengan *aptitud* para la generación de renta. Ya no se está ante lo forzoso e inevitable, obligatorio, ineludible que tenía que ser el gasto, se sitúa ante un gasto que tiene aptitud de generar renta.

El Servicio de Impuestos Internos en su Circular N°53 de 10 de agosto de 2020, que imparte instrucciones sobre modificaciones introducidas al artículo 21 y 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta por el N°11 y 13 del artículo segundo de la Ley N°21.210, señala en relación con esto que:

“Considerando que un determinado desembolso no garantizar la obtención de una cierta 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 “necesario” 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 que 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 generen¹³¹”.

El panorama en el que se desenvuelven hoy los contribuyentes ha cambiado, es por esta razón que la ley busca modernizarse acorde a los tiempos que corren. ¿Qué se podría interpretar de esta “*aptitud o potencialidad para generar rentas*”? la Circular N°53 continúa indicando que:

“Además de la aptitud o potencialidad de generar rentas, en los términos del párrafo anterior, los desembolsos deben estar asociados al interés, desarrollo o mantención del giro o negocio, sea que su origen provenga o no de una obligación contractual. Luego, si bien hay gastos que son transversalmente necesarios para el desarrollo de las actividades económicas o para los distintos contribuyentes, por regla general la “necesidad” del gasto deberá determinarse considerando, en los hechos, el giro del contribuyente, la actividad económica que realiza, entendiendo que son necesarios los desembolsos que tienen por objeto el desarrollo o la mantención del giro o actividad de la primera categoría, lo que comprende la realización de nuevos proyectos o actividades económicas que se tenga interés en desarrollar¹³²”

Del párrafo podemos evidenciar que la norma ya no es tan estricta en relación con la actitud fiscalizadora y fiscalista que se venía arrastrando desde hace años. La norma se adecua a la realidad de las empresas, sobre todo en lo que dice relación con el ejercicio en curso o futuro, porque no necesariamente en todos los casos se efectuará un gasto que pueda

¹³¹ Circular N° 53 de 10 de agosto de 2020, Servicio de Impuestos Internos.

¹³² *Ibíd.*

asociarse a un ingreso en el mismo ejercicio. Se puede presentar un gasto que no se relacionará directamente con un ingreso. Puede generarse un ingreso ahora, como puede generarse un ingreso en el futuro, por distintas vías. Sin embargo, debe encontrarse relacionado al interés, desarrollo o mantención del giro.

Incluso, podría incurrirse en un gasto en el que se tiene la intención que genere un flujo para la empresa, que involucre que ésta crezca, pero finalmente no resulta o bien, podría ser un gasto que evitara un desembolso futuro, como es el caso de la transacción en un pleito judicial. La Circular vino a ampliar la interpretación fiscalizadora en relación con la nueva redacción, adecuándose a ella y a la realidad actual, lo que en definitiva parece cumplir la necesidad de certeza jurídica que se encontraba de manifiesto en los contribuyentes.

Señala posteriormente la Circular, un catálogo de situaciones a modo de ejemplificar gastos que tienen por objeto el desarrollo o la mantención del giro o actividad de la Primera Categoría, realización de nuevos proyectos o actividades económicas que, de acuerdo con el actuar de los fiscalizadores del SII, en años anteriores no eran considerados como gastos necesarios, pero que ahora, con la nueva redacción, evitaría problemas con la entidad fiscalizadora. Se divide en tres grandes grupos, que a su vez se subdivide en ejemplos:

“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. Por ejemplo:

- Gastos para mantener o fidelizar clientes.*
- Gastos para profundizar la participación en el mercado.*
- Gastos para explorar la posibilidad de realizar nuevos proyectos o actividades económicas.*

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, como por ejemplo:

- *Gastos relacionados con llevar la contabilidad.*
- *Gastos relacionados al cumplimiento legal y tributario.*
- *Gastos por defensa judicial o administrativa relativa al funcionamiento o a las operaciones del negocio o empresa.*
- *Contratación de asesorías para enfrentar procesos de reclutamiento, huelga o desvinculación de trabajadores. Cabe precisar que la contratación de asesorías no contempla el reemplazo de los trabajadores en huelga, ya que se trata de una cuestión prohibida conforme al inciso segundo del artículo 345 del Código del Trabajo. De efectuarse un gasto por dicho concepto, no será aceptado tributariamente, debido a que como se señala más adelante, se trata de un acto ilícito, que contraviene la ley.*
- *Asesorías de imagen, de marketing de la empresa, y ciertos gastos de tipo general y usual en toda institución, como gastos en medidas de seguridad, diseño y mantención de estructuras y jardines, arreglo de fachadas, cuotas o entradas por participación en seminarios y eventos empresariales, y cuotas por participar en asociaciones gremiales.*

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, como, por ejemplo:

- *Inclemencias del tiempo o variaciones climáticas;*
- *Responsabilidad de la empresa por acciones de sus trabajadores o de trabajadores subcontratados, durante la jornada de trabajo;*
- *Retraso no imputable al contribuyente en la obtención de permisos o requerimientos medioambientales, de salubridad, laborales, etc.;*
- *Desembolsos vinculados a cláusulas de no competencia o prohibición de ejercer ciertas actividades.*
- *En el caso de las empresas constructoras, es usual el pago de multas por atrasos en los plazos pactados de entrega como consecuencia de la complejidad, duración o ubicación geográfica de las obras, atrasos en la*

entrega de terrenos o tramitación de permisos que debe entregar la autoridad, etc.;

- Tratándose de empresas del transporte, frecuentemente deben efectuar gastos para compensar retrasos o cambios de pasajes como consecuencia de cortes de caminos, colapso de carreteras o terminales, cierres temporales de aeropuertos y desvíos de destinos, regulaciones de las autoridades, etc. En el caso de los vuelos nacionales o internacionales de pasajeros, y para fines exclusivamente tributarios, debe entenderse como parte del riesgo del negocio la posibilidad de suspender o cancelar vuelos cuando, por ejemplo, no se cubre la capacidad mínima de pasajeros; - En el caso de las empresas mineras, los desembolsos pueden provenir de riesgos tales como derrumbes y dificultades en el transporte de materiales y trabajadores por cortes de caminos, entre otros.

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, tales como:

- Celebraciones de fiestas patrias y navidad, aniversarios institucionales que son parte de la costumbre, naturalmente dentro de un rango de montos establecidos por medio de procedimientos razonables y siempre que estén dirigidos y abiertos a todo el personal de la empresa¹³³.

En este listado se observa que gastos que antes eran cuestionados, hoy son reconocidos como aquellos que pueden generar renta, con aptitud o potencialidad para ello. A nuestro parecer, se abarca casos emblemáticos como son aquellos de fidelización de clientes o las cuestionadas fiestas de fin de año o fiestas patrias, que ante los ojos y criterios de los fiscalizadores no eran necesarias para la producción de renta, aun cuando se acompañaban informes de cómo pueden ayudar al ambiente laboral. Asimismo, aquellos casos de defensa judicial y administrativa, en los que no todos los gastos del proceso eran considerados necesarios a pesar de existir coherencia con él, aceptando unos y rechazando otros.

¹³³ Circular N° 53 de 10 de agosto de 2020, Servicio de Impuestos Internos.

Sin más, el requisito general hoy se visualiza más flexible, pero esto no quiere decir que todos los gastos serán considerados de aquellos con carácter de necesario, sino que deben tener la aptitud de generar una renta, siempre y cuando se encuentre vinculado al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio, fomentarlo. No pueden ser gastos ajenos a éste.

También la ley de modernización tributaria se introdujo en gastos especiales y entró al detalle de estos gastos para efectos de su deducibilidad recogiendo una realidad de desembolsos que en la actualidad enfrentan los contribuyentes de Primera Categoría, lo cual a todas luces representa un avance sustancial en comparación a la legislación que le precede..

Esos gastos son los siguientes:

- Temas medioambientales
- Responsabilidad social empresarial
- Responsabilidad objetiva
- Derechos del consumidor
- Gastos laborales
- Equivalentes jurisdiccionales
- Movilidad laboral
- Derivados financieros

3.3. Reducción del alcance del artículo 21 en virtud de la nueva concepción de Gasto.

Como resultado de las modificaciones en la Ley 21.210, publicada en el Diario Oficial de 24 de febrero de 2020, se ha ampliado de forma sustancial el ámbito de aplicación del Gasto Aceptado, mientras que correlativamente han disminuido los puntos más álgidos de debate respecto de los Gastos Rechazados del Artículo 21 de la LIR.

Lo anterior se debe a un intenso debate sobre los alcances de la potestad reglamentaria del Servicio de Impuestos Internos y su desarrollo particular en la materia que tratamos en este trabajo. En este sentido que el ente recaudador, en nuestro parecer, extremó el uso de sus

facultades juzgando decisiones propias de la gestión de éstas y sancionándolas, lo que tuvo por resultado que en la práctica se inmiscuyera de facto en la administración de las empresas.

Otras modificaciones al artículo 21.

La Ley de Modernización, en primer lugar, precisa las situaciones en las que se aplicará el impuesto único de 40% que ya ha sido comentado en este trabajo.

En este orden de ideas, no es novedad lo señalado por la Circular N°53 de 2020 en relación con que se gravarán con el referido impuesto las partidas del número 1 del artículo 33, que se debe entender referido a la letra g) del N° 1 de dicho artículo, es decir, las partidas respecto de las cuáles el artículo 31 no autoriza, que se rebajen en exceso según lo dispuesto por la Ley o la Dirección Regional, cuando consistan en cantidades representativas de dinero y que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, ya sea porque las partidas constituyan un retiro indirecto, o cuando el contribuyente no acredite la naturaleza y efectividad del desembolso.

A mayor abundamiento, el actual artículo 21 de la LIR señala quienes serían los obligados al mismo, identificando a las Sociedades Anónimas, Establecimientos Permanentes, Empresarios Individuales, Comunidades y Sociedades de Personas, que declaren rentas con balance general según contabilidad completa.

Dispone la ley que las partidas del artículo en comento serían los retiros en especie y las cantidades representativas de desembolsos de dinero. Lo anterior, identificaría dos escenarios. A saber, el primero, aquellas partidas que beneficien directa o indirectamente a relacionados de la empresa o propietarios de la empresa, resultando afectados al Impuesto Global Complementario. Por su parte, el segundo escenario, aquel en que la empresa no logre acreditar la naturaleza de los desembolsos efectuados.

Se extrae por ende, del artículo citado, que no se afectarán con el Impuesto Único establecido en el inciso 1° del artículo 21 de la LIR y tampoco con Impuesto Global

Complementario o Impuesto Adicional aumentado su tasa adicional que se establece en el inciso 3° de la misma norma, las partidas que se pasan a exponer:

1. Gastos Anticipados, que deberán ser aceptados en ejercicios posteriores.
2. Impuesto Único del inciso 1° del artículo 21 de la LIR y el impuesto que se establece en el inciso 3° del artículo 104 de la ley en comento, que se encuentren pagados.
3. Intereses, reajustes y multas pagadas al Fisco, Municipalidades y a organismos o instituciones públicas que hayan sido creadas por ley.
4. Los pagos a los que se refiere el N°12 del artículo 31 de la LIR y el pago de patentes mineras, en ambos, en la parte que no puedan ser deducidos como gastos.
5. Impuesto Territorial e Impuesto de Primera Categoría que se encuentren pagados
6. Los gastos efectuados por Corporaciones y Fundaciones chilenas, salvo que se aplique según su naturaleza, los supuestos del numeral III del inciso tercero¹³⁴.

Es así como en ambos escenarios descritos, si no se cumplen los requisitos señalados, se rechazará el gasto, agregándose a la Renta Líquida Imponible, es decir, los gastos que el artículo 31 no autoriza, según lo establecido por el N°1 del artículo 33. Se determina por la Ley que en el caso que se incurra en un retiro de especies o cantidades que representen desembolsos de dinero, beneficiando directa o indirectamente a propietarios o relacionados de la empresa o en el caso que el contribuyente no pueda acreditar la naturaleza y efectividad del desembolso, se verán afectadas las empresas con el Impuesto Único de 40% .

De forma contraria, los gastos que no cumplan con los requisitos exigidos por el artículo 31 y que copulativamente no beneficien directa o indirectamente a los propietarios o relacionados de la empresa, si el contribuyente logra acreditar la naturaleza y efectividad del desembolso no será afectado con el Impuesto Único del inciso primero del artículo 21 de la LIR, sin embargo, deben tributar con el Impuesto de Primera Categoría al añadirse a la Renta Líquida Imponible.

Otra modificación relevante es la eliminación del numeral iii del inciso primero, la que se refería a la sanción con el impuesto único lo montos desembolsados por las sociedades

¹³⁴ Circular N° 53 de 10 de agosto de 2020, Servicio de Impuestos Internos.

anónimas en acciones de su propia emisión que no fueran enajenadas en el plazo previsto en el artículo 27 A de la ley N° 18.046.

También se agrega un supuesto de no afectación con el impuesto único en el literal (v), *“los gastos efectuados por Corporaciones y Fundaciones chilenas, salvo que se aplique, según su naturaleza, los supuestos del numeral iii) del inciso tercero”*, transformando estos desembolsos en un agregado a la renta líquida imponible, excluyéndose tributación aplicable por el uso o goce de los bienes del activo de la entidad, entendiéndose como propietario el fundador o asociado, según corresponda, contribuyente de impuestos finales, siempre que éste exista.

Respecto de las modificaciones al inciso tercero, vemos una restricción al SII en cuanto la ley reemplaza en el numeral i) del inciso tercero la expresión *“podrá determinar fundadamente”* por *“podrá, fundadamente, determinar”*, de modo de asentar que dicha fundamentación no será en caso alguno optativa para el SII.

Esta modificación delimita el ámbito de acción del SII, requiriendo fundamentar debidamente sus objeciones para con los contribuyentes, no obstante, el párrafo segundo incluido en la norma lo faculta para determinar la existencia y monto de retiros encubiertos, siempre en virtud de lo dispuesto por la norma.

Respecto de los bienes destinados al esparcimiento por parte de las empresas o sociedades, la ley elimina la exigencia de habitualidad reemplazándolo por el de universalidad, es decir, no serán gravados por el artículo 21 en la medida que sean utilizados sin exclusiones de bienes ni de personal. En ese sentido, al no cumplirse este requisito de universalidad, serán gravados con el recargo de 10% en impuestos finales. Un ejemplo de incumplimiento de los requisitos de esta norma sería excluir del goce de un beneficio a trabajadores determinados por su función en la empresa, en pro de cargos específicos de la misma empresa o sociedad. De ahí que la universalidad pasa a ser la regla de control para esta sanción.

Finalmente, la ley de modernización modifica el inciso final del artículo 21 de forma de hacer aplicables la tributación contemplada en este artículo a cónyuges, convivientes civiles, hijos no emancipados legalmente, o cualquier persona relacionada en los términos del número 17 N° 8 del Código Tributario, 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 respectivo¹³⁵.

Además, la referida Circular detalla lo que vendrían a ser los efectos más importantes y simbólicos de la nueva norma tras la reforma, dando curso a una interpretación menos restrictiva de la norma en virtud del radical cambio en la interpretación que del criterio de necesidad del artículo 31, lo que tiene por resultado que la aptitud o potencialidad de generar rentas de desembolsos asociados al interés, desarrollo o mantención del giro o negocio, provenientes o no de una obligación contractual, en cuanto tengan por objeto el desarrollo o la mantención del giro o actividad de la empresa, serán considerados gastos aceptados¹³⁶.

Así las cosas, esta Circular da cuenta de cómo hoy en día el SII tiene por aceptados gastos que antes, en virtud del criterio señalado, eran rechazados por no ser obligatorios para la empresa. Asimismo, la nueva ley amplía la noción práctica de gasto no aceptado, diferenciando lo que en el origen de la norma era un gasto no aceptado –gastos que no tenían un correlativo aumento de patrimonio del socio o dueño– y que fueron en su conjunto sancionados por años como gasto rechazado, aplicando incorrectamente la referida sanción del artículo 21. Dicha interpretación a nuestro juicio equivocada, hoy se ve restringida por la nueva ley, reduciendo el espacio de aplicación del artículo 21 y ampliando el de gasto no aceptado como un mero agregado a la renta líquida imponible en los términos señalados.

Podemos ver el primer gran cambio en los gastos voluntarios o no, desembolsados por empresas o sociedades siempre que sean destinados al giro del negocio. Ejemplos de

¹³⁵ Circular N° 53 de 10 de agosto de 2020, Servicio de Impuestos Internos.

¹³⁶ Circular N° 53 de 10 de agosto de 2020, Servicio de Impuestos Internos.

ellos son gastos los realizados con el objeto de mantener o fidelizar clientes, profundizar la participación en el mercado, o gastos exploratorios respecto de nuevas oportunidades de negocios para ampliar o profundizar el giro.

En ese sentido, el hecho de que la finalidad prevista por el contribuyente se vea frustrada, y los gastos o el proyecto al cual acceden no fructifique, no volverá en innecesario el gasto, por lo que no le será aplicada la sanción del artículo 21.

Así mismo, existen gastos que, si bien no tienen no vinculación directa con la obtención de renta ni con el desarrollo de proyectos, guardan relación con la mantención de la actividad o negocio, los que antes eran rechazados. Ejemplos de ellos son los gastos relacionador con el cumplimiento legal y tributarios, gastos relativos al desarrollo de la contabilidad de la empresa y, no menos importante, los gastos relativos a la defensa judicial o administrativa, lo que se comentó era una de las grandes críticas a la norma previo a la reforma.

Para que los gastos relativos a defensa judicial o administrativa sean aceptados tendrán que ver con el funcionamiento o las operaciones del negocio, y en caso alguno podrán corresponder a un desembolso relativo a procesos de índole personal de los socios o dueños de la empresa.

En ese sentido, también serán aceptados los gastos relativos a responsabilidad de la empresa por acciones de sus trabajadores o trabajadores subcontratados, durante la jornada de trabajo; retrasos no imputables al contribuyente en la obtención de permisos o requerimientos medioambientales, salubridad, laborales, entre otros. De esta forma, un ejemplo son los gastos que derivan de compromisos adquiridos en concordancia con la ley por parte de empresas con comunidades en el desarrollo de mitigaciones ambientales no serán sancionados.

Respecto de los gastos derivados de la responsabilidad, es importante señalar que no procederá considerar como gastos necesarios para producir la renta los que su causa radique

en la culpa leve o grave del contribuyente¹³⁷. En este punto, corresponde indicar que prima la regla de presunción de buena fe del N° 19 del artículo 8 bis del Código Tributario, y el SII deberá abstenerse de calificarla en contrario a menos que tenga antecedentes fundados para señalarlo¹³⁸.

Además, serán gastos aceptados los gastos relativos a asesorías de reclutamiento; huelga o asesoría laboral en general, en cuanto no correspondan al reemplazo de trabajadores en huelga; también las asesorías de marketing e imagen, seguridad, diseño y mantención de estructuras y jardines, arreglo de fachadas, entre otros. Estos gastos eran fuertemente objetados por el SII previo a la reforma, por no ser considerados gastos necesarios.

En este sentido, vemos como la nueva norma, en particular en lo referido al artículo 21 pierde, al menos en primera instancia, protagonismo de forma que los contribuyentes pueden comenzar a desarrollar con mayor libertad su giro, pudiendo tomar mayores riesgos al momento de desarrollar sus negocios, independientes del nivel de certeza que la opción o proyecto tenga por resultado, la norma entiende que la empresa, en general, no busca defraudar al ente recaudador, sino que genuinamente las empresas se desarrollan con ánimo de perseguir su propio crecimiento y lucro.

Respecto de gastos estrictamente voluntarios, vemos otro giro copernicano en cuanto al criterio de necesidad. En ese sentido, los desembolsos destinados a propiciar un buen

¹³⁷ Circular 53 de 10 de agosto de 2020, Servicio de Impuestos Internos, p.3:

¹³⁸ Ídem. De acuerdo al artículo 44 del Código Civil, la ley distingue tres especies de culpa o descuido.

a) Culpa grave, negligencia grave o culpa lata consiste en no manejar los negocios ajenos con aquel cuidado que aun las personas negligentes y de poca prudencia suelen emplear en sus negocios propios. Esta culpa en materias civiles equivale al dolo.

b) Culpa leve, descuido leve o descuido ligero es la falta de aquella diligencia y cuidado que los hombres emplean ordinariamente en sus negocios propios. Culpa o descuido, sin otra calificación, significa culpa o descuido leve. Esta especie de culpa se opone a la diligencia o cuidado ordinario o mediano. El que debe administrar un negocio como un buen padre de familia es responsable de esta especie de culpa.

c) Culpa o descuido levísimo es la falta de aquella esmerada diligencia que un hombre juicioso emplea en la administración de sus negocios importantes. Esta especie de culpa se opone a la suma diligencia o cuidado.

El dolo consiste en la intención positiva de inferir injuria a la persona o propiedad de otro.

clima laboral se entenderán como gastos necesarios, terminando con años de disputas. Así, el SII enumera los siguientes ítems en esta categoría:

Celebraciones de fiestas patrias y navidad, aniversarios institucionales que son parte de la costumbre, naturalmente dentro de un rango de montos establecidos por medio de procedimientos razonables y siempre que estén dirigidos y abiertos a todo el personal de la empresa.

Todo lo anterior será revisado por el SII en virtud de criterios de razonabilidad y realizando una distinción entre operaciones efectuadas con terceros independientes – absteniéndose en primera instancia de cuestionar su razonabilidad, salvo razones fundadas – y en segundo lugar distinguiendo a las partes relacionadas –donde se revisará de forma especial la razonabilidad del desembolso en el caso en particular–.

Estas modificaciones permiten en gran medida que las decisiones en relación a la forma de llevar un negocio se distancien de la normativa tributaria, la cual pasa a ser bastante más neutra en relación a las decisiones operativas, ordinarias o del día a día de los contribuyentes, logrando que la determinación de la carga tributaria para todos los contribuyentes (base imponible o renta líquida imponible) sea más equitativa y objetiva, y no dependa del criterio de la administración fiscal o del fiscalizador que revisa o audita a un contribuyente.

Aspectos novedosos en la Circular 53 con relación al artículo 21

En la referida Circular encontramos la aplicación práctica de aspectos novedosos que vino a incorporar la norma para terminar con la aplicación de ciertos criterios que, a ojos del legislador, eran inadecuados frente a la realidad actual de los negocios.

Desde el punto de vista de las pérdidas de inventario, el carácter antielusivo del artículo 21 se desdibujó, como ya señalamos. En particular, la donación de inventario que la

empresa tenía por perdida o que era incomercial era muchas veces sancionada como gasto rechazado por el SII, cosa que se comenzó a permitir en los últimos años previos a la reforma de 2020.

Especialmente sensible era este caso con fármacos o alimentos que, si bien eran consumibles, no eran comerciables por estar prontos a vencer o con defectos distintos a sus calidades esenciales. Este caso, es uno de los que importa mayor novedad y podría tener más impacto en cuanto a Responsabilidad Social Empresarial en los años venideros.

De ahí, que la ley incorporó los párrafos segundo, tercero y cuarto en el N° 3 del inciso cuarto del artículo 31, lo que hoy en día permite la deducción de gasto de ítems cuando su comercialización se ha vuelto inviable para la empresa. Caben en esta categoría los alimentos destinados al consumo humano o mascotas, productos de higiene personal, y juguetes, ropa, libros, artículos escolares, productos limpieza, libros, juguetes, así como otros.

Para ello, será necesario que sean entregados gratuitamente a instituciones sin fines de lucro, quienes a su vez también deben entregarlos gratuitamente, siendo importante que su destino, consumo o utilización esté destinada a personas naturales de escasos recursos, en virtud del párrafo segundo de la citada norma.

Respecto de los fármacos u otras especialidades farmacéuticas, en términos del párrafo tercero de la citada norma, para acceder a su deducción deberán ser entregadas a centros asistenciales públicos o privados, y distribuidos en las mismas condiciones que los ítems del párrafo segundo.

Finalmente, será aplicado el impuesto único del inciso primero del artículo 21 a la “destrucción voluntaria” de materias primas, insumos o bienes procesados o terminados que puedan ser entregados gratuitamente en los términos de los párrafos anteriores ya descritos incentivando de esta forma a su disposición gratuita a entidades que puedan darle un mejor destino a dichos productos, sancionando la destrucción injustificada.

En caso de no cumplirse los requisitos señalados en los casos recién descritos, corresponderá la sanción de gasto rechazado, es decir, aplicación del impuesto único.

CONCLUSIONES

El extensivo tratamiento tributario que se le ha entregado a los gastos rechazados se vincula estrechamente al tratamiento que el legislador en su normativa, en conjunto con el estricto razonamiento del Servicio de Impuestos Internos y la jurisprudencia judicial, han concedido a la interpretación de los *gastos necesarios para producir la renta*.

La redacción del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta hasta antes de la reforma de 24 de febrero de 2020, era bastante anacrónica y ambigua y con el tiempo, su aplicación se fue desfigurando siendo utilizada como una verdadera herramienta de recaudación tributaria más que como una sanción de carácter excepcional.

Los contribuyentes eran los más afectados con todo esto, pues no existía una certeza jurídica que los acompañara a la hora de enfrentarse a la fiscalización de la Autoridad Administrativa, el Servicio de Impuestos Internos. El tamiz de lo que era considerado gasto necesario se limitaba a aceptar aquellos que sólo guardaban el carácter de ineludible, obligatorio, forzoso, inevitable, reduciendo el universo de los desembolsos que podían cumplir con los criterios cada vez más severos e inflexibles del SII.

De esta forma, un genuino interés por evitar la elusión por parte de los contribuyentes cuando éstos consumen la renta de la empresa mediante gastos de ésta a través del artículo 21 se transformó con el paso del tiempo en una drástica disminución del campo de aplicación del concepto de gasto aceptado, y ampliando de forma correlativa la sanción de gasto rechazado y retiro encubierto en situaciones donde no se justifica esta sanción, como por ejemplo es el pago de multas, la firma de acuerdos transaccionales o las distintas formas de desarrollar un negocio, como lo son el fortalecimiento de vínculos internos del personal o el gasto en bienes para fidelizar o mantener clientes.

La reforma y su nueva redacción vino a modernizar el artículo 31, flexibilizándolo a los tiempos que estamos viviendo y a su vez, estableciendo los límites anteriormente difusos de aquello que puede considerarse o no dentro de los gastos deducibles de la base imponible

del Impuesto de Primera Categoría. Es decir, se viene a asentar cierta seguridad y certeza jurídica que carecía la ley, entregando una norma más simple, clara, precisa y entendible para los contribuyentes, quienes son los principales interesados en la redacción del artículo 31 para efectos del Impuesto de Primera Categoría al que se verán expuestos.

Se evidenció a raíz de la vinculación existente entre el artículo 31 y 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, a través de la revisión de Oficios, Resoluciones, Circulares y jurisprudencia judicial que aquellas salidas de dinero sin justificación realizadas por los accionistas de las empresas eran castigadas con un impuesto, mas también se castigó aquellos gastos que eran rechazados por no cumplir con el requisito de necesidad que exigía la redacción del artículo 31 respecto los gastos. Esta situación devino en fiscalizaciones en manos del SII, llegando incluso, con sus interpretaciones, a inmiscuirse en temas de administración dirección de negocios de las propias empresas.

Esta intromisión por parte del Servicio de Impuestos Internos en las decisiones propias de la empresa se produjo de forma indirecta, al momento de calificar y juzgar decisiones propias de la empresa en virtud de su giro con un criterio estricto sobre el concepto de gasto aceptado, lo que llevó a situaciones graves y complejas, como el entorpecimiento del derecho a defensa de los contribuyentes, así como las libertades económicas de los contribuyentes, todo esto a través de la ampliación del concepto de gasto rechazado y la aplicación de la presunción de retiro encubierto a todos los desembolsos que por uno u otro motivo no cumplían con los requisitos del artículo 31 de la LIR, aunque no fueran destinados a beneficiar a los socios o accionistas.

En ese sentido, el SII gravó decisiones económicas y el propio riesgo del negocio de los contribuyentes, mientras en paralelo interpretaba el artículo 31 y 21, en particular a partir de la Circular 61 de 1997, y acrecentando las brechas con el Oficio 832 de 2008, donde ratifica su parecer y en adelante no da pie atrás respecto de la interpretación restrictiva de gasto necesario. Todo esto frente a un contribuyente imposibilitado de cambiar el obtuso criterio del SII que además conto con el apoyo judicial por parte de la Corte Suprema a través de diversos fallos que a lo largo del tiempo fueron ratificando su criterio.

A raíz de la poca precisión entregada por la redacción anterior del artículo 31, existía un poder exacerbado por parte de la entidad fiscalizadora que, como se señaló, sobrepasaba el mero acto de fiscalización. Es así como la necesidad de modernizar y aclarar el concepto de la necesidad del gasto se volvió urgente. El legislador buscó precisar la norma, la que quedó redactada de la siguiente manera *“La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior, se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, entendiendo por tales, **aquellos que tengan aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios**”*

El gran cambio observado es la aptitud que debe tener el gasto para generar renta en el mismo o futuros ejercicios. Con la nueva redacción el contribuyente puede realizar gastos que no necesariamente y exclusivamente le generen renta de inmediato. Este cambio, flexibiliza el concepto, permitiendo a los contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría generar ingresos inmediatamente o en el futuro, pero si es muy importante, que esos desembolsos deben estar asociados al interés, desarrollo o mantención del negocio.

Lo anterior, es sumamente importante, pues en ocasiones las empresas realizaban gastos que, sin perjuicio de no tener una relación directa con el giro, son vitales para la mantención del negocio. Un ejemplo de esto, son los desembolsos realizados por temas laborales, fiestas con los trabajadores, ya que no es discutible que las buenas relaciones laborales corresponden a un factor indispensable para el desarrollo del negocio.

El requisito hoy se observa más flexible, pero sin por ello dejar un ancho espacio para aceptar todos los desembolsos realizados, porque el gasto debe tener la aptitud de generar renta ahora o en el futuro, siempre y cuando se encuentre asociado al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio. Además, se incorporan criterios necesarios de Responsabilidad Social Empresarial, gravando la destrucción de bienes que, si bien pierden su capacidad de ser comercializados, no han perdido aún la capacidad de ser consumidas, por lo que hoy pueden ser donados sin que ésta se sancione, generando un incentivo virtuoso entre distintas instituciones públicas y privadas.

Con todo, la nueva redacción en nuestra opinión, entrega la seguridad y certeza jurídica que se buscaba, tanto por los contribuyentes, como por los principios que motivaron el proyecto de modernización tributario. El flexibilizar la concepción de lo necesario permite, por un lado, que los contribuyentes puedan deducir de la base imponible aquellos desembolsos que se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio, y que generen ingresos en el mismo o futuro ejercicio. Nos parece importante destacar que el nuevo artículo 31 de la LIR limita la intromisión del Servicio de Impuestos Internos en asuntos de administración de las empresas, desarrollando su función fiscalizando el correcto cumplimiento tributario, mas no interfiriendo en el desarrollo del negocio. Se da una suerte de establecimiento y delimitación de funciones, limitando aquellas que no corresponden según lo indicado en el texto legal.

En nuestra opinión, la nueva norma vuelve a concebir el artículo 21 como una norma que busca gravar los desembolsos que realizan las empresas en beneficio de los accionistas o dueños que buscan usufructuar de los recursos de las empresas eludiendo su correcta tributación, separándolo exitosamente respecto de los gastos rechazados que por no cumplir los requisitos del artículo 31 de la LIR, pero que no van en beneficio de los propietarios o sus relacionados, solo sean considerados como agregados al resultado tributario respectivo, sanción que se condice con la naturaleza del gasto tributario y que es proporcional a la falta incurrida.

BIBLIOGRAFÍA

Artículos

1. Cabrera, A., Clavería, R., & Méndez, M. (2020). Análisis de los gastos generales del artículo 31 de la ley de la renta y de algunos gastos específicos, a la luz de la jurisprudencia judicial y administrativa actual, en relación con la Ley 21.210 que Moderniza la Legislación Tributaria. Revista de Derecho Aplicado LLM UC 5, 5. Recuperado de <http://ojs.uc.cl/index.php/RDA/article/view/10996>
2. Calderón, Pablo (2014). Fondo de Utilidades Tributables. Revista Estudios Tributarios, (10) pp. 80-81. Recuperado de <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/40770>
3. Cerda, R. (2018). Política tributaria en Chile: Una mirada desde la literatura económica. Serie Informe Económico. Recuperado de <https://lyd.org/wp-content/uploads/2018/06/sie-270-politica-tributaria-en-chile-una-mirada-desde-la-literatura-economica-junio2018.pdf>
4. Cerda, R., Pardo, F., Correa, J., & Peñafiel, J. (2014). El Fondo de Utilidades Tributarias (FUT) Elementos para la Discusión. Estudios Públicos CEP Chile, 135. Recuperado de https://www.cepchile.cl/cep/site/artic/20160304/asocfile/20160304100852/rev135_RCerda-JLCorrea-FParro-JDPenafiel.pdf
5. Masbernat, P. (2013). Reglas y principios de Justicia Tributaria: aportes del Derecho Español al Derecho Comparado. Revista de Derecho (Coquimbo), 20(1). https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-97532013000100007
6. Ossandón, F., Ubilla, A. (2018) “Sistema Tributario desintegrado para Chile: Análisis desde la equidad, certeza jurídica y eficiencia” Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, Revista de Estudios Tributarios N°20, p.214. ISSN 0719-7527

Libros

1. Endress, S. (2006) “Tributación del propietario de Empresas” Editorial Jurídica de Chile, Santiago.
2. FIGUEROA, P. ENDRESS S. (2007). Manual de Derecho Tributario. El impuesto a la Renta. 2ª edición. Santiago. Editorial Jurídica de Chile, p. 189.
3. Massone, P. (1996). “El impuesto a la renta” (1.a ed.). EDEVAL.
4. Massone, P. (2013). “Principios de Derecho Tributario”. Legal Publishing.
5. Pacheco, M., (1984) “Teoría del Derecho”, Tercera Edición, Editorial Jurídica de Chile, Santiago.

Sentencias

1. Corte Suprema, Causa Rol N°2132-1999.
2. Corte Suprema, Causa Rol N°3140-2002.
3. Corte Suprema, Causa Rol N°15517-2014.
4. Corte Suprema, Causa Rol N°19825-2016.
5. Corte Suprema, Causa Rol N°27536-2016.
6. Corte Suprema, Causa Rol N°18483-2016.
7. Corte Suprema, Causa Rol N°15514-2017.

Tesis

1. Canales, O (2019). “Artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y su incorrecta aplicación por parte del Servicio de Impuestos Internos”. Actividad formativa equivalente para optar al grado académico de Magíster en Derecho con Mención en Derecho Tributario. la Renta”. Trabajo fin de Grado, Universidad de Chile. Recuperado de <http://repositorio.uchile.cl/handle/2250/173044>.

2. Masri, O. (2018). “Los gastos rechazados y los retiros indirectos en la Ley de la Renta”. Trabajo fin de Grado, Universidad de Chile. Recuperado de <http://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/159437/Los-gastos-rechazados-y-los->

[retiros-indirectos-en-la-Ley-de-la-Renta-análisis%20sistemático.pdf?sequence=1&isAllowed=y](#)

3. Ortiz, E. (2016). “Equidad horizontal e Impuesto Global Complementario” (Magister en Tributación). Universidad de Chile. Recuperado 20 de marzo de 2021, de <http://repositorio.uchile.cl/handle/2250/144244>

Oficios

1. Oficio N°2613 de 18 de julio de 1985, Servicio de Impuestos Internos.
2. Oficio N°2973 de 14 de agosto de 1985, Servicio de Impuestos Internos.
3. Oficio N°4069 de 25 de octubre de 1985, Servicio de Impuestos Internos.
4. Oficio N°964 de 24 de marzo de 1986, Servicio de Impuestos Internos.
5. Oficio N°3535 de 28 de agosto de 1986, Servicio de Impuestos Internos.
6. Oficio N°3023 de 03 de septiembre de 1986, Servicio de Impuestos Internos.
7. Oficio N°4512 de 06 de diciembre de 1991, Servicio de Impuestos Internos.
8. Oficio N°1332 de 06 de abril de 1992, Servicio de Impuestos Internos.
9. Oficio N°355 de 20 de enero de 1994, Servicio de Impuestos Internos.
10. Oficio N°1001 de 10 de abril de 1996, Servicio de Impuestos Internos.
11. Oficio N°563 de 07 de febrero de 2001, Servicio de Impuestos Internos.
12. Oficio N°6178 de 16 de octubre de 2003, Servicio de Impuestos Internos.
13. Oficio N°832 de 24 de abril de 2008, Servicio de Impuestos Internos.
14. Oficio N°560 de 13 de marzo de 2020, Servicio de Impuestos Internos.

Circulares

1. Circular N° 45 de 1984, Servicio de Impuestos Internos
2. Circular N°12 de 29 de enero de 1986, Servicio de Impuestos Internos.
3. Circular N°11 de 27 de enero 1989, Servicio de Impuestos Internos.
4. Circular N°60 de 03 de diciembre de 1990, Servicio de Impuestos Internos.
5. Circular N°40, 24 de agosto de 1992, Servicio de Impuestos Internos
6. Circular N°37 de 25 de septiembre de 1995, Servicio de Impuestos Internos.

7. Circular N°61 de 15 de octubre de 1997, Servicio de Impuestos Internos.
8. Circular N°57 de 1998, Servicio de Impuestos Internos.
9. Circular 81 de 09 de noviembre 2001, Servicio de Impuestos Internos
10. Circular 78 de 09 de noviembre 2001, Servicio de Impuestos Internos
11. Circular N°95 de 20 de diciembre de 2001, Servicio de Impuestos Internos.
12. Circular N°56 de 08 de noviembre de 2007, Servicio de Impuestos Internos.
13. Circular N°58 de 09 de noviembre de 2007, Servicio de Impuestos Internos
14. Circular N°24 de 24 de abril de 2008, Servicio de Impuestos Internos.
15. Circular N°22 de 03 de mayo de 2010, Servicio de Impuestos Internos.
16. Circular N°1 de 02 de enero de 2015, Servicio de Impuestos Internos.
17. Circular N°53 de 10 de agosto de 2020, Servicio de Impuestos Internos.

Resoluciones

1. Resolución Exenta N°0891 de 28 de marzo de 1985, Servicio de Impuestos Internos.
2. Resolución Exenta N°2154 de 24 de julio de 1991, Servicio de Impuestos Internos.
3. Resolución Exenta N°20 de 06 de septiembre de 2002, Servicio de Impuestos Internos.
4. Resolución Exenta N°123 de 21 de diciembre de 2015, Servicio de Impuestos Internos.
5. Resolución Exenta N°144 de 25 de noviembre de 2020, Servicio de Impuestos Internos.

Otros

1. Biblioteca del Congreso Nacional de Chile “Historia de la Ley N°18.293. Establece diversas normas sobre impuesto a la renta y, para tales efectos, modifica los Decretos Leyes 824, de 1974, y 910, de 1975” Recuperado de <https://obtienearchivo.bcn.cl/obtienearchivo?id=recursoslegales/10221.3/43598/4/HL18293.pdf>

2. Biblioteca del Congreso Nacional “Historia de la Ley N°21.210, Primer Trámite Constitucional: Cámara de Diputados” (2018) “Mensaje N°107-366” Recuperado de <https://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/7727/>
3. Biblioteca del Congreso Nacional “Historia de la Ley N°21.210, Segundo Trámite Constitucional: Senado” (2020) Sesión 94. Legislatura 367, Discusión General,” Recuperado de <https://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/7727/>
4. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT (1998) “La Tributación en un contexto de Globalización Económica”, Salvador/ Bahía, Brasil. Recuperado de https://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/atriad.htm
5. Monge, P. (2005). Las Normas Internacionales de Contabilidad. Actualidad Contable Faces, 8(10),35-52. [fecha de Consulta 15 de marzo de 2021]. ISSN: 1316-8533. Disponible en: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=25701005>
6. Real Academia Española. (s. f.) Generar. En Diccionario de la Lengua Española (Tricentenario ed.) Recuperado 15 de marzo de 2021, de <https://dle.rae.es/aptitud>
7. Real Academia Española. (s. f.) Generar. En Diccionario de la Lengua Española (Tricentenario ed.) Recuperado 15 de marzo de 2021, de <https://dle.rae.es/generar>
8. Real Academia Española. (s. f.) Indispensable. En Diccionario de la Lengua Española (Tricentenario ed.) Recuperado 15 de marzo de 2021, de <https://dle.rae.es/indispensable>
9. Real Academia Española, (s. f.). Menester. En Diccionario de la Lengua Española (Tricentenario ed.). Recuperado 15 de marzo de 2021, de <https://dle.rae.es/menester>
10. Real Academia Española. (s. f.). Necesario. En Diccionario de la Lengua Española (Tricentenario ed.). Recuperado 15 de marzo de 2021, de <https://dle.rae.es/necesario>
11. Real Academia Española. (s. f.). Superfluo. En Diccionario de la Lengua Española (Tricentenario ed.). Recuperado 15 de marzo de 2021, de <https://dle.rae.es/superfluo>
12. Servicio de Impuestos Internos. (s. f.). Diccionario Básico Tributario Contable. Recuperado 15 de marzo de 2021, de https://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_g.htm
13. Servicio de Impuestos Internos. (s. f.). Diccionario Básico Tributario Contable. Recuperado 15 de marzo de 2021, de https://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_i.htm

14. Servicio de Impuestos internos. (s. f.). Diccionario Básico Tributario Contable. Recuperado de 15 de marzo de 2021, de https://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_c.htm
15. Servicio de Impuestos Internos. (s. f.). Diccionario Básico Tributario Contable. Diccionario Básico Tributario Contable. Recuperado 15 de marzo de 2021, de https://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_r.htm
16. Servicio de Impuestos Internos. (s. f.). “Fondo de Utilidad Tributaria” Recuperado 21 de abril de 2021, de https://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/catastro/001_012_0665.htm
17. Servicio de Impuestos Internos. (s. f.) “Informe de autoevaluación” Recuperado de https://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/resumen.htm#:~:text=Funciones%20del%20Servicio%20de%20Impuestos%20Internos.&text=la%20funci%C3%B3n%20de%20aplicar%20y,ley%20a%20una%20autoridad%20diferente.
18. Servicio de Impuestos Internos. (s. f.) “Interpretaciones Tributarias” Recuperado de https://www.sii.cl/principales_procesos/interpretaciones_tributarias.htm