



Universidad de Chile
Facultad de Derecho
Departamento de Derecho Económico

LOS GASTOS RECHAZADOS Y LOS RETIROS INDIRECTOS EN LA LEY DE LA
RENTA:

Análisis sistemático

Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales

OMAR JAVIER MASRI OLIVARES

PROFESOR GUÍA: SERGIO ENDRESS GÓMEZ

Santiago de Chile

Diciembre 2018

ÍNDICE

ÍNDICE DE CUADROS	6
RESUMEN	7
INTRODUCCIÓN	8

Capítulo I

ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 21 EN LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA

1. ANTECEDENTES LEGALES	9
1.1. REFORMA A LA LIR DE 1984	10
1.2. REFORMA A LA LIR DE 2012	10
2. TERMINOLOGÍA REPRESENTATIVA DE LA NORMA COMPRENDIDA EN EL ARTÍCULO 21 LIR	13
2.1. GASTOS RECHAZADOS.....	13
2.1.1. Concepto de gastos rechazados:	13
2.1.2. Características de los gastos rechazados:	14
2.1.2.1. Gastos:	14
2.1.2.2. Partidas del N° 1 del artículo 33 de la LIR:.....	16
1) Partidas que benefician al propietario de la empresa:	17
2) Partida relativa al costo:.....	18
3) Partidas que no tributan:.....	20
4) Partida relativa a la tributación normal de los retiros:	21
5) Partida relativa a cantidades cuya deducción no autoriza la ley:	22
2.1.2.3 Gastos necesarios:.....	23
1) Gasto necesario para producir la renta:.....	24
2) Pagado o adeudado en el ejercicio correspondiente:	26
3) Acreditación fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos:	27

4) No encontrarse rebajado como costo:	28
2.1.2.4. Deducciones a la renta líquida imponible:	29
2.2. RETIROS INDIRECTOS	29
2.2.1. Concepto de retiros indirectos:.....	29
2.2.2. Características de los retiros indirectos:.....	30
1) Corresponden a retiros percibidos real o presuntivamente:.....	30
2) No califican como retiros directos:	33
2.3. RETIROS ENCUBIERTOS.....	34
2.4. RETIROS PRESUNTOS	35
2.5. CONCLUSIONES RELATIVAS A LA TERMINOLOGÍA.....	36

3. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO EN LOS INCISOS PRIMERO Y TERCERO DEL ARTÍCULO 21 EN LA LEY DE LA RENTA..... 38

3.1. IMPUESTOS COMPRENDIDOS EN EL ARTÍCULO 21 DE LA LEY DE LA RENTA	38
3.1.1. Naturaleza de la norma comprendida en el inciso primero:.....	39
3.1.1.1. Los impuestos:	39
1) Contribuyente:	40
2) Obligación tributaria principal:.....	40
3) Acreedor o sujeto activo:	40
4) Hecho gravado:	41
3.1.1.2. Las sanciones:	41
3.1.2. Naturaleza de la norma comprendida en el inciso tercero.....	43
3.2. ARTÍCULO 21 INCISO 1º: Gastos rechazados.....	44
3.3. ARTÍCULO 21 EN EL INCISO 3º: Retiros indirectos.....	45

Capítulo II

EL HECHO GRAVADO EN LOS GASTOS RECHAZADOS Y LOS RETIROS INDIRECTOS

1. EL HECHO GRAVADO.....	47
2. ELEMENTOS DEL HECHO GRAVADO.....	50

2.1. ELEMENTO OBJETIVO	50
2.2. ELEMENTO SUBJETIVO.....	51
2.3. ELEMENTO ESPACIAL	53
2.4. ELEMENTO TEMPORAL.....	54
3. CONCLUSIONES RELATIVAS AL HECHO GRAVADO	58
CONCLUSIONES FINALES	60
BIBLIOGRAFÍA	63

ÍNDICE DE CUADROS

	Página
CUADRO 1: PARTIDAS GRAVADAS DEL N°1 ARTÍCULO 33 LIR.....	23
CUADRO 2: TERMINOLOGÍA REPRESENTATIVA DEL ARTÍCULO 21.....	37
CUADRO 3: DOCTRINA DEL HECHO GRAVADO Y SUS ELEMENTOS.....	56
CUADRO 4: EL HECHO GRAVADO Y SUS ELEMENTOS EN EL ART. 21.....	59

RESUMEN

Análisis sistemático de las diferentes disposiciones legales e interpretaciones relativas a los gastos rechazados y los retiros indirectos, cuyo objeto es precisar las categorías conceptuales y jurídicas aplicables a cada una de estas instituciones. Como resultado, se ha logrado establecer las diferencias conceptuales y dogmáticas entre estas, determinando sus límites terminológicos. Además, se ha logrado identificar los impuestos respectivos que gravan cada una de las instituciones analizadas, determinando la naturaleza de los mismos a través de su análisis exhaustivo.

INTRODUCCIÓN

La presente investigación analiza de manera sistemática las disposiciones legales e interpretaciones relativas a los gastos rechazados y los retiros indirectos.

Ambas instituciones han sido objeto de abundante bibliografía, no obstante, pese a comprender a cabalidad los efectos numéricos de su tributación, dicha bibliografía no es del todo precisa en lo que respecta a los términos apropiados para referirse a cada una de éstas.

Por tanto, un primer objetivo de la presente investigación es precisamente dotar a las disposiciones legales que contienen dichos institutos de una identidad dogmática y jurídica definitiva.

Determinada dicha identidad, el segundo objetivo será identificar los impuestos contenidos en las disposiciones legales correspondientes al artículo 21¹ del Decreto Ley 824², en particular de los incisos primero y tercero.

Al respecto debemos precisar que, en lo que dice relación con el inciso primero del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, excluirémos del presente análisis las tasaciones afectas a Impuesto Único y la adquisición de acciones de propia emisión con posterior enajenación efectuada fuera de plazo en las sociedades anónimas³. El motivo, es que pretendemos resolver la determinación dogmática entre los gastos rechazados y los retiros indirectos, pues son estas las instituciones que al compartir preceptos legales generan un conflicto.

¹ En adelante “artículo 21 LIR”.

² En adelante también “Ley sobre Impuesto a la Renta” o “LIR”.

³ CONTRERAS URZÚA, HUGO y GONZÁLEZ SILVA, LEONEL. 2015. Manual de F.U.T. 5ª edición. Santiago. Editorial Cepet. p. 44. Referencia a los literales ii y iii del inciso primero del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Capítulo I

ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 21 EN LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA

En el presente capítulo analizaremos de manera sistemática las diferentes hipótesis comprendidas en el artículo 21 del Decreto Ley 824, esto con el objeto de poder agruparlas en categorías específicas.

Al respecto, tanto la doctrina nacional como la jurisprudencia administrativa tributaria suelen generalizar a la hora de referirse a dichas hipótesis, agrupando todas en una u otra categoría. En virtud de esto último, nos haremos cargo de los diferentes usos terminológicos que representan dichas categorías, resolviendo la interrogante de cuál o cuáles de estos resultan apropiados para referirse a las hipótesis del artículo 21, además de dotarlos de un contenido preciso y delimitado.

Posteriormente, nos valdremos de dichas categorías con el objeto de determinar la naturaleza de él o los impuestos comprendidos en el artículo 21 de la ley referida.

1. ANTECEDENTES LEGALES

La presente investigación tiene como objeto de estudio las diferentes hipótesis contenidas en el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, sin embargo, esta disposición legal ha sufrido diversas modificaciones desde su génesis. El análisis de sus principales modificaciones nos ayudará a comprender tanto el propósito de la norma primigenia como el de las sucesivas reformas que le siguieron.

1.1. REFORMA A LA LIR DE 1984

Con anterioridad a la reforma de 1984, el artículo 21 del Decreto Ley 824 comprendía un impuesto de tasa adicional que afectaba las rentas percibidas como devengadas de las empresas constituidas en Chile⁴. Luego de la reforma de 1984, introducida por la Ley N° 18.293 se modificó, entre otros aspectos, el momento de la tributación⁵. Los contribuyentes comenzarían a pagar sus impuestos finales, Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, al momento de la percepción o retiro de sus rentas, por lo que el artículo 21 nació con el objeto de evitar que se retirase dinero de manera encubierta y así eludir el pago de dichos impuestos⁶.

Con este objetivo claro, el artículo 21 LIR reguló situaciones en las que consideró que había “retiros” cualquiera fuera la naturaleza, origen o denominación que se les asignara⁷, distinguiendo si beneficiaban al empresario, en cuyo caso quedaban gravados con el impuesto final correspondiente, o quedando afectos con un 40% si se trataba de sociedades anónimas, sociedades en comandita por acciones y contribuyentes afectos al Impuesto Adicional⁸.

1.2. REFORMA A LA LIR DE 2012

Luego de la reforma introducida por la Ley N° 20.630 del año 2012, se configuró una nueva estructura para el artículo 21 LIR. Un nuevo inciso primero comprendió

⁴ CALDERÓN TORRES, PABLO. 2014. Artículo 21 de la LIR. Revista de Estudios Tributarios (N°9/2014). p. 190.

⁵ CUEVAS OZIMICA, ALBERTO. 2014. Evolución del régimen de tributación a la renta en Chile y la reforma de 1984. Revista de Estudios Tributarios (N°9/ 2014). p. 16.

⁶ FIGUEROA VELASCO, PATRICIO con la colaboración de ENDRESS GÓMEZ, SERGIO. 2007. Manual de Derecho Tributario. El impuesto a la Renta. 2ª edición. Santiago. Editorial Jurídica de Chile, p. 188.

⁷ SII. Circular N° 37 de 1984, Título II, párrafo N° 4, letra a).

⁸ SII. Circular N° 45 de 1984, Título II, párrafo N° 1, letra a.2).

aquellas erogaciones⁹ de la empresa¹⁰ no necesarias para producir renta que tampoco fuesen posibles de atribuir a un propietario específico, mientras que un nuevo inciso tercero comprendió aquellos supuestos en los que existen retiros y, por lo tanto, son atribuibles a un determinado propietario¹¹ de la misma. En definitiva, la reforma del año 2012 incorporó un nuevo criterio para categorizar las hipótesis comprendidas en este artículo.

En virtud de este nuevo criterio, el encabezado del nuevo inciso primero incorporó la frase “deberán declarar y pagar un Impuesto Único” en reemplazo de la frase “deberán considerar como retiradas de la empresa”. De esta sola modificación se desprende que, el inciso primero establece a un tratamiento distinto de aquel comprendido en el inciso tercero, cuestión que iremos abordando en la presente investigación.

Por último, con posterioridad a la reforma del año 2014, introducida por la Ley N° 20.780, el encabezado del inciso primero del artículo 21 LIR reza:

Artículo 21 (Inciso primero).- “Las sociedades anónimas, los contribuyentes del número 1 del artículo 58, los empresarios individuales, comunidades y sociedades de personas que declaren sus rentas efectivas de acuerdo a un balance general según contabilidad completa, deberán declarar y pagar conforme a los artículos 65, número 1, y 69 de esta ley, un impuesto único de 40%, que no tendrá el carácter de impuesto de categoría, el que se aplicará sobre...”

⁹ Sin perjuicio de que la ley hable de “retiros”, utilizaremos el vocablo “erogación” para referirnos a los enunciados del inciso primero y diferenciarlos de los “retiros” del inciso tercero.

¹⁰ Utilizaremos el vocablo “empresa” para referirnos a las sociedades anónimas, contribuyentes del número 1 del artículo 58, empresarios individuales y sociedades de personas, en los términos del inciso primero del artículo 21 de la Ley de la Renta.

¹¹ Utilizaremos la expresión “propietario de empresa” para referirnos a los accionistas, contribuyentes del número 1 del artículo 58, empresarios individuales y socios de sociedades de personas, en los términos del inciso tercero del artículo 21 de la Ley de la Renta.

En lo que respecta al inciso tercero, la reforma de 2012 incorporó la frase “deberán declarar y pagar los impuestos señalados”, refiriéndose a los Impuestos Global Complementario e Impuesto Adicional. No obstante, pese a haber sido sustituida la frase “deberán ser consideradas como retiros”, los efectos de dicha disposición se mantienen. Interpretamos el cambio legislativo como la consolidación del “retiro” en los supuestos del inciso tercero.

En consecuencia, el encabezado del inciso tercero del artículo 21 LIR reza:

Artículo 21 (Inciso tercero).- “Los contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional, que sean propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas, comunidades o sociedades que determinen su renta efectiva de acuerdo a un balance general según contabilidad completa, deberán declarar y pagar los impuestos referidos, según corresponda, sobre las cantidades que se señalan a continuación en los literales i) al iv), impuestos cuyo importe se incrementará en un monto equivalente al 10% de las citadas cantidades. Esta tributación se aplicará en reemplazo de la establecida en el inciso primero...”

En atención a estos antecedentes, el siguiente título versará exclusivamente sobre los supuestos contenidos en el “literal i” del inciso primero del artículo 21 LIR, es decir aquella hipótesis gravada con Impuesto Único; y sobre los supuestos contenidos en los literales i), ii), iii) y iv) del inciso tercero del artículo 21 LIR, es decir aquellas hipótesis gravadas con Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional.

2. TERMINOLOGÍA REPRESENTATIVA DE LA NORMA COMPRENDIDA EN EL ARTÍCULO 21 LIR

Las hipótesis comprendidas en el artículo 21 LIR han sido históricamente denominadas de diferente manera por el Servicio de Impuestos Internos, parte de la doctrina nacional y la jurisprudencia judicial. Al respecto, se han utilizado indistintamente los términos “Gastos Rechazados”¹², “Retiros Indirectos”¹³ y “Retiros Presuntos”¹⁴ para referirse a éstas. Por su parte, el literal ii) del inciso tercero del artículo 21 LIR se refiere a los “Retiros Encubiertos”, sin embargo, la ley no utiliza ninguna de las acepciones mencionadas para referirse de manera general a las hipótesis del artículo 21 LIR.

Por tanto, el presente título analizará los términos mencionados con objeto de dotarlos de un contenido preciso y resolver la interrogante de si alguno de éstos resulta apropiado para referirse de manera general a las hipótesis señaladas.

2.1. GASTOS RECHAZADOS

2.1.1. Concepto de gastos rechazados:

Los gastos rechazados, según ha entendido el Servicio de Impuestos Internos, corresponden a aquellas partidas del N°1 del artículo 33 de la Ley sobre Impuesto a la

¹² SII, en Circular N° 45 de 1984; ARA GONZÁLEZ, CARLOS, en Gastos rechazados y su imputación en el FUT. *Manual de consultas tributarias*; CALDERÓN TORRES, PABLO, en Artículo 21 de la LIR. *Revista de Estudios Tributarios*.

¹³ CORTE SUPREMA, en causa Rol N° 4317-2012, Considerando quinto. Sentencia de fecha 18 de junio de 2013.

¹⁴ CORTE SUPREMA, en causa Rol N° 24.839-2014. Considerando sexto. Sentencia de fecha 18 de junio de 2013; FIGUEROA VELASCO, PATRICIO con la colaboración de ENDRESS GÓMEZ, SERGIO, en *Manual de Derecho Tributario. El impuesto a la Renta*.

Renta “que representan o constituyen gastos, pero que la ley no acepta su deducción como tales cuando hayan disminuido la renta líquida de Primera Categoría”¹⁵.

Agrega que, dichas partidas deben corresponder a “retiros [sic] de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo”¹⁶, en conformidad con el inciso primero del artículo 21 LIR.

2.1.2. Características de los gastos rechazados:

Del concepto anteriormente expuesto podemos extraer las siguientes características, las cuales iremos desarrollando:

- a) Corresponden a gastos.
- b) Corresponden a partidas del artículo 33 N° 1 de la LIR.
- c) La ley no acepta su deducción.
- d) Se han deducido de la renta líquida imponible.

2.1.2.1. Gastos:

La primera característica de los gastos rechazados es que estos, valga de redundancia, corresponden a un gasto. Al respecto, no existe una definición de gasto en la legislación chilena, no obstante, el derecho tributario recepta la contabilidad en el artículo 16 del Código Tributario como estatuto supletorio para la determinación de ingresos y gastos.

Artículo 16 del Código Tributario (Inciso tercero).- “Salvo disposición expresa en contrario, los ingresos y rentas tributables serán determinados según el sistema

¹⁵ SII. Circular N° 45 de 1984, Título II, párrafo N° 1, letra a).

¹⁶ SII. Circular N° 71 de 2015, Título II, párrafo N° 1, letra C), (1).

contable que haya servido regularmente al contribuyente para computar su renta de acuerdo con sus libros de contabilidad.”

Podemos llegar a la misma conclusión de aplicar la norma de interpretación del artículo 21 del Código Civil¹⁷ dado el carácter técnico de la contabilidad.

Artículo 21 del Código Civil.- “Las palabras técnicas de toda ciencia o arte se tomarán en el sentido que les den los que profesan la misma ciencia o arte; a menos que aparezca claramente que se han tomado en sentido diverso.”

A su vez el Colegio de Contadores, órgano con la facultad de dictar normas relativas al ejercicio profesional de la contabilidad, indica en su Boletín Técnico N° 83 que, la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) son de carácter obligatorio desde el 1 de enero del 2013.

En consecuencia, las Normas Internacionales de Contabilidad al ser obligatorias y establecer que, para la definición de gasto se considerará la correspondiente al Marco Conceptual para la información financiera¹⁸, aquella definición es la que resulta aplicable en el ordenamiento jurídico nacional. Ésta corresponde a:

“Gastos son 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”¹⁹.

Por lo demás, dicho concepto es el que ha sido generalmente aceptado por diversos autores a nivel internacional²⁰.

¹⁷ ENDRESS GÓMEZ, SERGIO. 2016. Contabilidad en el Derecho Tributario chileno. En: PEDRO MASSONE ed., Principios de Derecho Tributario. 4ª edición. Santiago. Thomson Reuters. pp.1900-1926.

¹⁸ JUNTA DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD. Normas Internacionales de Contabilidad N° 8.11.

¹⁹ JUNTA DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD. 2015. Marco Conceptual 4.4.

²⁰ RUIZ BLACO, SILVIA y ALONSO PÉREZ, MARTA. 2004. Contabilidad informatizada: Manual práctico de procedimientos. Vigo. IdeasPropias Editorial. p.9. RODRIGUEZ PAREDES, MERCEDES y SEVILLANO MARTÍN, FRANCISCO. 2002. La información financiera: marco conceptual y proceso de armonización en la Unión Europea.

En definitiva, atendido a que los gastos corresponden a disminuciones en el patrimonio distintas de las distribuciones de utilidades, es decir de los retiros, podemos anticipar que los gastos rechazados no comprenden las hipótesis del inciso tercero del artículo 21 LIR.

2.1.2.2. Partidas del N° 1 del artículo 33 de la LIR:

Las partidas del N° 1 del artículo 33 LIR corresponden a agregaciones que ordena la ley en la determinación de la renta líquida imponible.

Artículo 33 N° 1 LIR.- “Para la determinación de la renta líquida imponible, se aplicarán las siguientes normas:
1°.- Se agregarán a la renta líquida las partidas que se indican a continuación y siempre que hayan disminuido la renta líquida declarada...”

Sin embargo, la segunda característica de los gastos rechazados es que, el Impuesto Único a que se refiere el inciso primero del artículo 21 LIR, deberá aplicarse sobre estas partidas. Al respecto, la primera parte del literal i, del inciso primero del artículo 21 LIR reza lo siguiente:

Art. 21, inc. 1°, literal i, primera parte: “Las partidas del número 1 del artículo 33, que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo.”

De esta primera parte podemos extraer las siguientes afirmaciones:

Madrid. Documentos de trabajo de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad Complutense de Madrid. p. 12. MONGE, PEDRO. Las Normas Internacionales de Contabilidad. *Actualidad Contable FACES, Año 8 N°10 (Enero-Junio 2005)*. Mérida. p.40. VILLACORTA HERNÁNDEZ, MIGUEL ÁNGEL. Marco conceptual del IASB. *Técnica contable, Vol. 58, N° 686 (2006)*. Madrid. p. 51.

En primer lugar, que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero dice relación con que son un gasto.

En segundo lugar, que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, nos permite sostener prematuramente que no todas las partidas del N° 1 del artículo 33 LIR pueden calificarse como “gastos rechazados”.

A su vez, la segunda parte del literal i, del inciso primero del artículo 21 LIR reza lo siguiente:

Art. 21, inc. 1°, literal i, segunda parte: “La tributación señalada se aplicará, salvo que estas partidas resulten gravadas conforme a lo dispuesto en el literal i) del inciso tercero de este artículo”.

De la norma recién citada podemos extraer un segundo elemento discriminador, el cual permite afirmar que no todas las partidas mencionadas califican como gasto rechazado. A continuación, expondremos todos los argumentos que permiten sostener esta idea:

1) Partidas que benefician al propietario de la empresa:

El primer argumento dice relación con la parte final del literal i. del inciso primero del artículo 21 LIR, es decir, que excluye de la tributación del Impuesto Único a las partidas gravadas conforme al literal i), del inciso tercero.

Al respecto, el literal i) del inciso tercero grava aquellas partidas del N° 1 del artículo 33 cuando beneficien al propietario de la empresa. Por tanto, las siguientes partidas quedan excluidas de los gastos rechazados por encontrarse gravadas en este inciso:

Partida b), relativa a las remuneraciones pagadas al cónyuge o los hijos.

Art. 33 N° 1, letra b) “Las remuneraciones pagadas al cónyuge del contribuyente o a los hijos de éste, solteros menores de 18 años”

Partida f), relativa a los gastos o desembolsos en exceso provenientes de sueldos empresariales, el uso o goce no necesario para producir renta de bienes de la empresa, condonación de deudas, exceso de intereses pagados, arriendos desproporcionados, acciones suscritas a precios especiales y todo otro beneficio similar.

Art. 33 N° 1, letra f) “Los gastos o desembolsos provenientes de los siguientes beneficios que se otorguen a las personas señaladas en el inciso segundo del N° 6 del artículo 31° o a accionistas de sociedades anónimas cerradas o a accionistas de sociedades anónimas abiertas dueños del 10% o más de las acciones, al empresario individual o socios de sociedad de personas y a personas que en general tengan interés en la sociedad o empresa: uso o goce que no sea necesario para producir la renta, de bienes a título gratuito o valuados en un valor inferior al costo, casos en los cuales se les aplicará como renta a los beneficiarios no afectados por el artículo 21 la presunción de derecho establecida en el literal iii) del inciso tercero de dicho artículo, sin perjuicio de lo dispuesto en la oración final de ese inciso, condonación total o parcial de deudas, exceso de intereses pagados, arriendos pagados o percibidos que se consideren desproporcionados, acciones suscritas a precios especiales y todo otro beneficio similar, y sin perjuicio de los impuestos que procedan respecto de sus beneficiarios”

2) Partida relativa al costo:

El segundo argumento dice relación con la primera parte del literal i, del inciso primero del artículo 21 LIR, es decir, que las erogaciones de especies o dinero deben constituir un gasto y no un costo. Al respecto, el literal i, del inciso primero, dispone que estas partidas “no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo”.

El artículo 30 de la Ley sobre Impuesto a la Renta²¹ se refiere al costo directo de los bienes y servicios, de éste, podemos extraer que el costo directo se conforma por el valor de la materia prima, servicios y mano de obra. Misma interpretación ha sostenido el Servicio de Impuestos Internos²².

A su vez, el artículo 31 de la misma ley dispone que la renta líquida se determinará “deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30”²³, es decir, que estas erogaciones no hayan sido rebajadas como costo. En consecuencia, todo lo que no sea costo será gasto, de modo que queda excluida la siguiente partida:

²¹ Artículo 30 LIR (Inciso primero).- “La renta bruta de una persona natural o jurídica que explote bienes o desarrolle actividades afectas al impuesto de esta categoría en virtud de los N°s 1, 3, 4 y 5 del artículo 20, será determinada deduciendo de los ingresos brutos el costo directo de los bienes y servicios que se requieran para la obtención de dicha renta. En el caso de mercaderías adquiridas en el país, se considerará como costo directo el valor o precio de adquisición, según la respectiva factura, contrato o convención, y optativamente el valor del flete y seguros hasta las bodegas del adquirente. Si se trata de mercaderías internadas al país, se considerará como costo directo el valor CIF, los derechos de internación, los gastos de desaduanamiento y optativamente el flete y seguros hasta las bodegas del importador. Respecto de bienes producidos o elaborados por el contribuyente, se considerará como costo directo el valor de la materia prima aplicando las normas anteriores y el valor de la mano de obra. El costo directo del mineral extraído considerará también la parte del valor de adquisición de las pertenencias respectivas que corresponda a la proporción que el mineral extraído represente en el total del mineral que técnicamente se estime contiene el correspondiente grupo de pertenencias, en la forma que determine el Reglamento.”

²² SII. Circular N° 26 de 1976, párrafo N° 1.

²³ Artículo 31 LIR (Inciso primero).- “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, de los bienes de los cuales se aplique la presunción de derecho a que se refiere el literal iii) del inciso tercero del artículo 21 y la letra f), del número 1°, del artículo 33, como tampoco en la adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando no sea éste el giro habitual, y en combustible, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento. Tampoco procederá la deducción de gastos incurridos en supermercados y comercios similares, cuando no correspondan a bienes necesarios para el desarrollo del giro habitual del contribuyente. No obstante, procederá la deducción de los gastos respecto de los vehículos señalados, cuando el Director los califique previamente de necesarios, a su juicio exclusivo. Tratándose de los gastos incurridos en supermercados y comercios similares, podrá llevarse a cabo su deducción cuando no excedan de 5 unidades tributarias anuales durante el ejercicio respectivo, siempre que se cumpla con todos los requisitos que establece el presente artículo. Cuando tales gastos excedan del monto señalado, igualmente procederá su deducción cumpliéndose la totalidad de los requisitos que establece este artículo, siempre que previo a presentar la declaración anual de impuesto a la renta, se informe al Servicio, en la forma que establezca mediante resolución, el monto en que se ha incurrido en los referidos gastos, así como el nombre y número de rol único tributario de él o los proveedores.”

Partida d), relativa a las sumas pagadas por bienes del activo inmovilizado o mejoras permanentes que aumenten su valor y los desembolsos imputables a su costo.

Art. 33 N° 1, letra d) “Las sumas pagadas por bienes del activo inmovilizado o mejoras permanentes que aumenten el valor de dichos bienes y los desembolsos que deban imputarse al costo de los bienes citados”

3) Partidas que no tributan:

El tercer argumento dice relación con que las partidas deben haber disminuido la renta líquida declarada. Es decir, su deducción debe tener como consecuencia una aminoración en el pago del impuesto.

El Servicio de Impuestos Internos ha dicho que, si el objetivo de la tributación del artículo 21 LIR consiste en evitar un menor pago de impuestos finales del que corresponda, resulta improcedente aplicar estas normas porque no se presenta dicha situación en el caso de las partidas imputables a los Ingresos no Rentas y Rentas Exentas²⁴.

Por tanto, para que las partidas queden gravadas con el Impuesto Único del artículo 21 LIR, debe existir un vínculo ingreso-gasto entre las rentas exentas e ingresos no rentas con la renta líquida imponible.

En definitiva, los gastos imputables a rentas exentas e ingresos no renta deben rebajarse de los beneficios que los mismos originen, es decir, imputarse a los ingresos o resultados de igual naturaleza²⁵, de modo que queda excluida la siguiente partida:

²⁴ SII. Circular N° 68 de 2010. Título IV, párrafo N° 7, letra c).

²⁵ THOMSON REUTERS. 2014. Manual práctico de Impuesto a la Renta. 4ª edición. Santiago. Legal Publishing Chile. p. 1031.

Partida e), relativa a los costos, gastos y desembolsos imputables a ingresos no renta o rentas exentas.

Art. 33 N° 1, letra e) “Los costos, gastos y desembolsos que sean imputables a ingresos no reputados renta o rentas exentas, los que deberán rebajarse de los beneficios que dichos ingresos o rentas originan”

4) Partida relativa a la tributación normal de los retiros:

El cuarto argumento dice relación con la tributación efectiva de los retiros. Éstos se encuentran comprendidos en el N°1 del artículo 33 y corresponden a egresos de especies o dinero que no pueden imputarse al costo. Esto significa, que no pueden relacionarse con la adquisición o aumento del valor de los activos por la empresa, como ocurre, por ejemplo, con la materia prima, los servicios o la mano de obra²⁶.

En cuanto al N° 1 del artículo 33 LIR, este dice relación con que los retiros deben agregarse en la determinación de la renta líquida imponible. Lo anterior tiene explicación en que se trata de egresos no imputables al costo y que no cumplen con los requisitos para ser rebajados como gasto necesario para producir la renta²⁷. Por tanto, corresponden a valores que obligatoriamente deben ser considerados en la base imponible que servirá de cálculo para el Impuesto a la Renta, en consecuencia, deben tributar de conformidad al artículo 14 LIR²⁸ en relación son los artículos 19 y siguientes del mismo cuerpo legal.

En definitiva, las partidas correspondientes a los retiros no pueden estar comprendidas dentro de la hipótesis del artículo 21 LIR, puesto que, tal como en el caso de los ingresos no renta y rentas exentas el objetivo de la norma es evitar un menor pago de impuestos finales y el retiro es la forma en que regularmente se

²⁶ Apuntes de clases del profesor Sergio Endress Gómez, no publicado.

²⁷ Ver página 28.

²⁸ SII. Circular N° 71 de 2015, Título II, párrafo N° 1, letra C), (1).

configuraría el supuesto fáctico para que el sujeto pague su impuesto final. De este modo, queda excluida la siguiente partida:

Partida c), relativa a los retiros particulares en dinero o especies efectuados por el contribuyente.

Art. 33 N° 1, letra c) “Los retiros particulares en dinero o especies efectuados por el contribuyente”
--

5) Partida relativa a cantidades cuya deducción no autoriza la ley:

Las cantidades cuya deducción no autoriza la ley se encuentran comprendidas en el artículo 31 LIR. En virtud de este artículo, la renta líquida “se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla”, *a contrario sensu*, no podrán deducirse aquellos gastos que no sean necesarios para producirla, por ejemplo, aquellos que no se encuentren destinados al giro del negocio.

En definitiva, atendidas las características propias del gasto rechazado, es decir: corresponden a gastos; corresponden a partidas del artículo 33 N° 1 de la LIR; y que la ley no acepta su deducción; podemos concluir que estos corresponden solo a las partidas de la letra g) del N°1 del artículo 33. Así también lo ha interpretado el Servicio de Impuestos Internos²⁹.

Partida g), relativa a las cantidades cuya deducción no autoriza la ley.

Art. 33 N° 1, letra g) “Las cantidades cuya deducción no autoriza el artículo 31° o que se rebajen en exceso de los márgenes permitidos por la ley o la Dirección Regional, en su caso.”
--

²⁹ SII. Circular N° 71 de 2015. Título II, párrafo N° 1, letra C), (1).

CUADRO 1: PARTIDAS GRAVADAS DEL N°1 ARTÍCULO 33 LIR

PARTIDA	APLICACIÓN DEL IMPUESTO
b) Remuneraciones pagadas al cónyuge del contribuyente o hijos solteros menores de 18 años.	No aplica por resultar gravada conforme al literal i) del inciso tercero.
c) Retiros particulares en dinero o especies efectuados por el contribuyente.	No aplica por resultar gravadas conforme a las reglas generales de los retiros.
d) Pagos por valor o costo de los bienes del activo.	No aplica por constituir un costo.
e) Costos, gastos y desembolsos imputables a ingresos no renta o rentas exentas.	No aplica por inexistencia de un vínculo ingreso-gasto con las rentas gravadas.
f) Gastos o desembolsos en exceso de sueldos empresariales, el uso o goce no necesario para producir renta de bienes de la empresa, condonación de deudas, exceso de intereses pagados, arriendos desproporcionados, acciones suscritas a precios especiales y todo otro beneficio similar.	No aplica por resultar gravada conforme al literal i) del inciso tercero.
g) Cantidades cuya deducción no autoriza la ley.	Aplica porque su deducción implicaría un gasto rechazado.

2.1.2.3 Gastos necesarios:

La siguiente característica de los gastos rechazados dice relación con que la ley no acepta su deducción. Por tanto, con objeto de comprender aquella circunstancia debemos analizar aquellos gastos cuya deducción si autoriza la ley.

Al respecto, los requisitos para que los gastos puedan deducirse de la renta líquida imponible se encuentran en el artículo 31 LIR, estos corresponden a: Gastos necesarios para producir la renta; encontrarse pagado o adeudado en el ejercicio correspondiente; y acreditación fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos³⁰. Desarrollamos cada uno de estos requisitos a continuación.

1) Gasto necesario para producir la renta:

El concepto de gasto necesario no ha sido definido por la Ley de la Renta. Al respecto, tanto el Servicio de Impuestos Internos y tradicionalmente la jurisprudencia judicial³¹ han “recurrido al significado que respecto a dichas palabras se contiene en el Diccionario de la Lengua Española”³².

Dicho razonamiento podría resultar acorde a las normas de interpretación del Código Civil, en el sentido de que las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas³³.

En concreto, el Servicio ha dicho respecto a los gastos necesarios que “de acuerdo con el Diccionario de la Lengua Española, debe entenderse como el gasto inevitable u obligatorio. Por consiguiente, debe considerarse no solamente la

³⁰ El artículo 31 LIR señala que estos no deben haber sido rebajados en virtud del artículo 30, es decir, que no hayan sido rebajados como costo directo. Sin embargo, consideramos innecesaria la incorporación de este requisito para poder deducir el gasto, puesto que si una erogación ya se dedujo como costo no podrá ser nuevamente deducida como gasto.

³¹ CORTE SUPREMA. Rol N° 32.120-2014. Considerando sexto: Que, en esas condiciones, resulta posible apreciar que, siendo indiscutido que el gasto ha sido justificado fehacientemente, que corresponde al período en que se está determinando la renta, pertenece al giro de la empresa y no ha sido rebajado como costo directo, la controversia entre las partes se radicó exclusivamente en la necesidad del gasto. Sobre dicho requerimiento, es posible advertir que la sentencia recurrida reduce el examen a la obligatoriedad del pago, cuestión que es distinta de la necesidad tributaria de ese egreso, que, como se ha dicho, exige que inevitablemente el contribuyente haya debido incurrir en él para generar la renta líquida imponible que se pretende determinar...”. Sentencia de fecha 14 de septiembre de 2015.

³² ASTE MEJÍAS, CHRISTIAN. 2011. Impuesto a la renta. 2ª edición. Santiago. Legal Publishing. p. 378.

³³ Artículo 20 del Código Civil.- “Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal.”

naturaleza del gasto sino además su monto, es decir, hasta qué cantidad el gasto es necesario para producir la renta”³⁴.

Respecto a esta interpretación, el profesor Pedro Massone señala que los gastos necesarios “deben reunir la doble condición de ser comunes, habituales y regulares, por una parte, e inevitables, obligatorios imprescindibles o indispensables para producir la renta, por la otra”³⁵, razonamiento que ha imperado tanto en oficios³⁶ como circulares³⁷ del Servicio de Impuestos Internos.

No obstante, dicha interpretación resulta a lo menos cuestionable en atención a que, en primer lugar, los supuestos requisitos copulativos del gasto necesario “naturaleza obligatoria” y “regularidad de su monto” exigen que en la práctica se determine con certeza qué gasto ha originado un ingreso específico; en segundo lugar, no resuelve el problema de los gastos que aun siendo aceptables pueden generar pérdidas en el ejercicio³⁸; y por último, en tercer lugar, ni siquiera el propio Servicio de Impuestos Internos ha sido consistente en la aplicación de este criterio, calificando como “no necesarios” gastos que por su naturaleza son obligatorios³⁹ o indicando que un mismo gasto resulta necesario en determinada actividad comercial, pero en otra no⁴⁰.

Al respecto, recientemente la Corte Suprema ha dicho sobre los gastos necesarios que estos 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 social”, cuestión

³⁴ SII. Manual del SII. 1972. Tomo 6. (12) 40.01, A, 1.

³⁵ MASSONE PARODI, PEDRO. 1996. El impuesto a la renta. Valparaíso. Editorial Edeval. p. 167.

³⁶ SII. Oficio N° 6.473 de 2003.

³⁷ SII. Circular N° 1 de 2015. Título II, párrafo 1.1, literal ii), letra b).

³⁸ LEGAL PUBLISHING. Gastos necesarios para producir la renta. *Manual de consultas tributarias, Año 33 N° 388 (Abril 2010)*. Bajo la dirección de Sergio Endress. Santiago. p. 50.

³⁹ SII. Oficio N° 5.519 de 1976; Oficio N° 1 de 2004.

⁴⁰ LEGAL PUBLISHING. Gastos necesarios para producir la renta. *Manual de consultas tributarias, Año 33 N° 388 (Abril 2010)*. Bajo la dirección de Sergio Endress. Santiago. p. 49.

que implicaría que aun cuando un determinado gasto no genere directamente utilidades o excedentes constitutivos de renta, en la medida que estos digan relación con las operaciones del contribuyente, han de calificarse como necesarios para producir la renta⁴¹.

Por tanto, podemos sostener que el criterio utilizado por el Servicio de Impuestos Internos no resuelve a cabalidad qué gastos se consideran necesarios para producir la renta.

En atención a dicho problema, debemos recurrir al sentido técnico de las palabras⁴², el cual como ya mencionamos corresponde a la contabilidad. En este punto adhiero a las palabras del profesor Sergio Endress, por tanto, gasto necesario va a ser todo aquel que “de acuerdo a la contabilidad, la ciencia de la administración de y la libertad de la empresa, tenga la capacidad potencial de producir renta tributable en el futuro”⁴³.

2) Pagado o adeudado en el ejercicio correspondiente:

El presente requisito dice relación con que los gastos pueden deducirse una vez que se encuentran, al menos, adeudados. Para que un gasto se encuentre adeudado, no es necesario que sea exigible a la fecha del balance, basta que solo se haya devengado en favor de un tercero⁴⁴.

El Servicio de Impuestos Internos ha dicho que se debe haber “incurrido efectivamente en el gasto, esto es, que el gasto se haya ‘pagado’ o, en su defecto, se

⁴¹ CORTE SUPREMA. Cusa Rol N° 15.514-2017. Sentencia del 16 de octubre de 2018. Considerando octavo.

⁴² LEGAL PUBLISHING. Gastos necesarios para producir la renta. *Manual de consultas tributarias, Año 33 N° 388 (Abril 2010)*. Bajo la dirección de Sergio Endress. Santiago. p. 50.

⁴³ LEGAL PUBLISHING. Gastos necesarios para producir la renta. *Manual de consultas tributarias, Año 33 N° 388 (Abril 2010)*. Bajo la dirección de Sergio Endress. Santiago. p. 51.

⁴⁴ Idem.

esté 'adeudando' a alguien, es decir, que el pago del gasto sea obligatorio para el contribuyente"⁴⁵.

El profesor Pedro Massone agrega que "es menester que el gasto tenga su origen en una adquisición o prestación real y efectiva, y no en una mera apreciación del contribuyente"⁴⁶.

Por último, en cuanto a que el gasto debe ser del ejercicio correspondiente, implica que debe existir una relación ingreso-gasto con las rentas generadas en el mismo ejercicio⁴⁷. Así lo ha interpretado también el Servicio de Impuestos Internos⁴⁸.

3) Acreditación fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos:

El requisito de acreditación fehaciente dice relación con que los gastos deben acreditarse o justificarse de forma en que produzcan fe ante el Servicio de Impuestos Internos. Es decir, el contribuyente deberá probar la naturaleza, necesidad, efectividad y monto necesario de los gastos con los medios de que disponga, pudiendo el Servicio impugnar los medios probatorios ofrecidos por el contribuyente si por razones fundadas no se estimaren fehacientes⁴⁹.

Al respecto, la forma normal de acreditar los gastos será con las correspondientes facturas, boletas u otros documentos que den cuenta de la prestación de un servicio o la transferencia de un bien⁵⁰. En definitiva, el contribuyente que cumpla con la contabilidad fidedigna puede exigir al Servicio que no prescinda de

⁴⁵ SII. Manual del SII. 1972. Tomo 6. (12) 40.01, A, 3.

⁴⁶ MASSONE PARODI, PEDRO. 1996. El impuesto a la renta. Valparaíso. Editorial Edeval. p. 167.

⁴⁷ LEGAL PUBLISHING. Gastos necesarios para producir la renta. *Manual de consultas tributarias, Año 33 N° 388 (Abril 2010)*. Bajo la dirección de Sergio Endress. Santiago. p. 53.

⁴⁸ SII. Oficio N° 3.338 de 19 de noviembre de 2009.

⁴⁹ SII. Manual del SII. 1972. Tomo 6. (12) 40.01, A, 4.

⁵⁰ MASSONE PARODI, PEDRO. 1996. El impuesto a la renta. Valparaíso. Editorial Edeval. p. 167.

ella al determinar impuestos en su contra por mandato del artículo 21 inciso segundo del Código Tributario⁵¹.

4) No encontrarse rebajado como costo:

Respecto a este último requisito, como ya habíamos adelantado, el artículo 31 LIR señala que estos no deben haber sido rebajados como costo directo⁵².

El Servicio de Impuestos Internos ha dicho que, en esta misma línea argumentativa, no se aceptará la deducción de un gasto tanto por su naturaleza como por su monto “si ya estuvieren formando parte del costo directo de los bienes cuya negociación o producción origina la renta”⁵³.

Al respecto, la ley regula el costo considerando únicamente la mano de obra directa y la materia prima, considerando las demás erogaciones para producir la renta como gastos⁵⁴. La importancia de esta distinción radica en la oportunidad en que opere la deducción de cada uno, puesto que los costos son deducibles una vez que los activos que llevan incorporado dicho costo produzcan renta, mientras que los gastos se deducen una vez pagados o adeudados⁵⁵.

No obstante lo anterior, consideramos innecesaria la incorporación de este requisito como necesario para poder deducir el gasto, puesto que si una erogación ya se dedujo como costo no podrá ser nuevamente deducida como gasto⁵⁶.

⁵¹ LEGAL PUBLISHING. Gastos necesarios para producir la renta. *Manual de consultas tributarias, Año 33 N° 388 (Abril 2010)*. Bajo la dirección de Sergio Endress. Santiago. p. 54.

⁵² MASSONE PARODI, PEDRO. 1996. El impuesto a la renta. Valparaíso. Editorial Edeval. p. 167.

⁵³ SII. Manual del SII. 1972. Tomo 6. (12) 40.01, A, 2., Circular N° 1 de 2015 y Oficio N° 96 de 20 de enero de 2010.

⁵⁴ LEGAL PUBLISHING. Gastos necesarios para producir la renta. *Manual de consultas tributarias, Año 33 N° 388 (Abril 2010)*. Bajo la dirección de Sergio Endress. Santiago. p. 39.

⁵⁵ SEPÚLVEDA V., CAROLINA. 1997. Gastos necesarios para producir la renta de primera categoría. Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales. Viña del Mar, Universidad Adolfo Ibáñez, Facultad de Derecho. p. 5.

⁵⁶ LEGAL PUBLISHING. Gastos necesarios para producir la renta. *Manual de consultas tributarias, Año 33 N° 388 (Abril 2010)*. Bajo la dirección de Sergio Endress. Santiago. p. 46.

2.1.2.4. Deducciones a la renta líquida imponible:

Las deducciones a la renta líquida imponible se encuentran comprendidas en el N° 2 del artículo 33 LIR, dicha norma contempla casos específicos respecto de los cuales procedería tal deducción. Sin embargo, una última característica de los gastos rechazados es que, las partidas cuya deducción no autoriza la ley deben haberse deducido de la renta líquida imponible⁵⁷.

En conclusión, el término “gastos rechazados” solo comprende aquellas partidas de la letra g) del N° 1 del artículo 33 que, no siendo un gasto necesario para producir la renta, correspondan a erogaciones de especies o dinero que han sido deducidas de la renta líquida imponible.

2.2. RETIROS INDIRECTOS

2.2.1. Concepto de retiros indirectos:

Un segundo término relacionado a las hipótesis comprendidas en el artículo 21 LIR corresponde al de los “retiros indirectos”. Al respecto, no existe definición legal ni concepto aportado por el Servicio de Impuestos Internos para éstos, incluso la Corte Suprema los ha tratado de manera indistinta en relación a los gastos rechazados⁵⁸.

⁵⁷ THOMSON REUTERS. 2014. Manual práctico de Impuesto a la Renta. 4ª edición. Santiago. Legal Publishing Chile. p. 596.

⁵⁸ CORTE SUPREMA. Cusa Rol N° 24.839-2014. Sentencia del 7 de enero de 2016. Considerando sexto: (Respecto del inciso primero del artículo 21) “...Esta norma, entonces, dice relación con los retiros presuntos, los gastos rechazados o retiros indirectos, sancionando tributariamente el retiro de dineros de las sociedades por parte de sus propietarios, socios y accionistas, y que en este caso concreto se relaciona con tributos pagados y con deudas incobrables de la forma que el reclamo detalla.”

Sin embargo, en este apartado seguiré al profesor Sergio Endress, quien nos aporta el siguiente concepto:

“Los retiros indirectos son aquellos cuya finalidad principal es proporcionar un incremento de patrimonio al propietario de empresa o al tercero con influencia en ella, el cual percibe éste 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 compañía⁵⁹.”

De la acepción previa, podemos extraer las características que se exponen a continuación.

2.2.2. Características de los retiros indirectos:

1) Corresponden a retiros percibidos real o presuntivamente:

Los retiros son el reparto de utilidades de la empresa entre sus propietarios. Corresponden a erogaciones que le reportan algún beneficio, produciendo un incremento de patrimonio que tributa en su impuesto personal⁶⁰.

Respecto de los retiros indirectos, dichas erogaciones se encuentran comprendidas en los literales del inciso tercero del artículo 21 LIR. La percepción de los retiros podrá ser presunta o real, en cuyo último caso se verificará en las siguientes hipótesis:

- a) Literal i) del inciso 3º, artículo 21 LIR: El presente literal comprende los casos de la letra b) del N° 1 del artículo 33, correspondiente a las remuneraciones pagadas al cónyuge del contribuyente o hijos solteros menores de 18 años.

⁵⁹ ENDRESS GÓMEZ, SERGIO. 2006. Tributación del Propietario de Empresas. 2ª edición. Santiago. Editorial Jurídica de Chile, p. 41.

⁶⁰ ENDRESS GÓMEZ, SERGIO. 2006. Tributación del Propietario de Empresas. 2ª edición. Santiago. Editorial Jurídica de Chile, p. 35.

Este literal comprende además los casos descritos en la letra f) del mismo numeral, correspondientes al exceso de los sueldos empresariales, condonación de deudas, exceso de intereses pagados, arriendos desproporcionados, acciones suscritas a precios especiales y otros beneficios similares.

Literal i) del inciso 3°, art. 21 LIR.- “Las partidas del número 1 del artículo 33, que corresponden a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, cuando hayan beneficiado al propietario, socio, comunero o accionista. En estos casos, el Servicio podrá determinar fundadamente el beneficio que tales sujetos han experimentado. Cuando dichas cantidades beneficien a dos o más accionistas, comuneros o socios y no sea posible determinar el monto del beneficio que corresponde a cada uno de ellos, se afectarán con la tributación establecida en este inciso, en proporción a su participación en el capital o en las utilidades de la empresa o sociedad respectiva.”

b) Literal ii) del inciso 3°, artículo 21 LIR: El presente literal comprende los préstamos que la empresa realice, con excepción de las sociedades anónimas abiertas, a sus propietarios, socios o accionistas contribuyentes de los impuestos Global Complementario o Impuesto Adicional, en la medida que el Servicio de Impuestos Internos determine que constituyen un retiro encubierto.

Literal i) del inciso 3°, art. 21 LIR.- “Los préstamos que la empresa, establecimiento permanente, la comunidad o sociedad respectiva, con excepción de las sociedades anónimas abiertas, efectúe a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional, en la medida que el Servicio determine de manera fundada que constituyen un retiro, remesa o distribución, encubierta, que resulte imputada a cantidades afectas a dichos impuestos cuando así corresponda de acuerdo a lo señalado en el artículo 14. La

tributación de este inciso se aplicará sobre el total de la cantidad prestada, reajustada según el porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior al del otorgamiento del préstamo y el mes que antecede al término del ejercicio, deduciéndose debidamente reajustadas todas aquellas cantidades que el propietario, socio o accionista beneficiario haya restituido a la empresa o sociedad a título de pago del capital del préstamo y sus reajustes durante el ejercicio respectivo. Para estos efectos el Servicio considerará, entre otros elementos, las utilidades de balance acumuladas en la empresa a la fecha del préstamo y la relación entre éstas y el monto prestado; el destino y destinatario final de tales recursos; el plazo de pago del préstamo, sus prórrogas o renovaciones, tasa de interés u otras cláusulas relevantes de la operación, circunstancias y elementos que deberán ser expresados por el Servicio, fundadamente, al determinar que el préstamo es un retiro, remesa o distribución encubierto de cantidades afectas a la tributación de este inciso.”

En consecuencia, la percepción de los retiros indirectos será presunta en aquellos casos en que no se trate de un retiro presunto, verificándose tal situación en los siguientes casos:

- a) Literal iii) del inciso 3º, artículo 21 LIR: El presente literal comprende el beneficio que representa el uso o goce, no necesario para producir la renta, de los bienes del activo de la empresa⁶¹.

Literal iii) del inciso 3º, art. 21 LIR.- “El beneficio que represente el uso o goce, a cualquier título, o sin título alguno, que no sea necesario para producir la renta, de los bienes del activo de la empresa o sociedad respectiva. Para estos efectos, se presumirá de derecho que el valor mínimo del beneficio será del 10% del valor del bien determinado para fines tributarios al término del ejercicio; del 20% del mismo valor en el caso de automóviles, station wagons y vehículos similares; y del 11% del avalúo fiscal tratándose de bienes raíces, o en cualquiera de los casos señalados,

⁶¹ Este supuesto se encuentra comprendido además en la letra f) del N°1 del artículo 33 de la Ley de la Renta.

el monto equivalente a la depreciación anual mientras sea aplicable, cuando represente una cantidad mayor, cualquiera que sea el período en que se hayan utilizado los bienes en el ejercicio o en la proporción que justifique fehacientemente el contribuyente.”

- b) Literal iv) del inciso 3º, artículo 21 LIR: Por último, el presente literal comprende la situación de aquellos bienes de la empresa o sociedad entregados en garantía de obligaciones del propietario, socio o accionista, cuando fueran ejecutadas por el pago total o parcial de las obligaciones que caucionaron.

Literal iv) del inciso 3º, art. 21 LIR.- “En el caso que cualquier bien de la empresa, comunidad o sociedad sea entregado en garantía de obligaciones, directas o indirectas, del propietario, comunero, socio o accionista, y ésta fuera ejecutada por el pago total o parcial de tales obligaciones, se aplicará la tributación de este párrafo al propietario, comunero, socio o accionista cuyas deudas fueron garantizadas de esta forma. En este caso, la tributación referida se calculará sobre la garantía ejecutada, según su valor corriente en plaza, conforme a lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario.”

2) No califican como retiros directos:

Tal como hicimos presente en el subtítulo que antecede, los retiros indirectos benefician al propietario de la empresa. Sin embargo, la operación en la que se lleva a cabo el egreso de bienes o dinero no corresponde a un reparto de utilidades propiamente tal, sino que a una operación distinta con la cual se pretende ocultar dicho beneficio⁶².

⁶² ENDRESS GÓMEZ, SERGIO. 2006. Tributación del Propietario de Empresas. 2ª edición. Santiago. Editorial Jurídica de Chile, p. 35.

Para el profesor Sergio Endress, estas operaciones corresponden a “operaciones reales y efectivas que favorecen al empresario, pero que no se muestran claramente como tales, sino que en forma indirecta.”⁶³

Al respecto, si bien estas operaciones no serían formalmente un reparto de utilidades, la ley si los considera como tal para efectos de su tributación. Prueba de ello es que el inciso tercero del artículo 21 LIR señala que, refiriéndose a los contribuyentes de Impuesto Global Complementario y Adicional, estos “deberán declarar y pagar los impuestos referidos”.

Por tanto, los retiros indirectos deberán tributar de conformidad a lo establecido en el inciso tercero del artículo 21 LIR, pese a no ser formalmente un reparto de utilidades.

2.3. RETIROS ENCUBIERTOS

Un tercer término asociado a las hipótesis comprendidas en el artículo 21 LIR corresponde al de “retiro encubierto”. El presente, fue acuñado por la modificación al artículo 21 LIR que introdujo la Ley N° 19.578 el año 1998. En virtud de dicha modificación los retiros encubiertos corresponden a las partidas del literal ii) del inciso tercero del mismo artículo.

El objetivo de la modificación legal fue regular la situación tributaria de los préstamos que las sociedades de personas efectuaran a sus socios contribuyentes de impuestos finales. Se estableció que cuando el Servicio de Impuestos Internos determinara que dichos préstamos correspondían a retiros encubiertos de utilidades

⁶³ ENDRESS GÓMEZ, SERGIO. 2006. Tributación del Propietario de Empresas. 2ª edición. Santiago. Editorial Jurídica de Chile, p. 39.

tributables, tendrían el mismo tratamiento que el de los retiros propiamente tal⁶⁴, quedando gravados con el Impuesto Global Complementario o el Impuesto Adicional.

En consecuencia, el término “retiro encubierto” resulta apropiado solo para referirse a los préstamos que realizan las sociedades de personas a sus socios contribuyentes de impuestos finales en la medida que así lo determine el Servicio de Impuestos Internos, siempre de manera fundada.

Por tanto, respecto a la hipótesis del retiro encubierto, estos son percibidos realmente por el contribuyente y no entran a calificar como un retiro directo por no corresponder a un reparto de utilidades, de modo que los retiros encubiertos se encuentran comprendidos en dentro de las hipótesis de los “retiros indirectos”.

2.4. RETIROS PRESUNTOS

Un cuarto y último uso terminológico se refiere al de los “retiros presuntos”. El presente término ha sido utilizado por el Servicio de Impuestos Internos a partir de la Circular N° 37 de 1995. La citada circular fue dictada con motivo de las modificaciones introducidas por la Ley N° 19.398, dichas modificaciones corresponden a las partidas del literal iii) del inciso tercero, respecto de las cuales se estableció una presunción respecto del uso o goce de bienes del activo de la empresa por parte de sus dueños o personas relacionadas⁶⁵.

Específicamente, la citada modificación legal implicó la incorporación de una presunción de derecho que estableció un valor mínimo para el beneficio que reporte el uso o goce de bienes de la empresa no necesario para producir renta, el cual

⁶⁴ SII. Circular N° 57 de 1998.

⁶⁵ FIGUEROA VELASCO, PATRICIO con la colaboración de ENDRESS GÓMEZ, SERGIO. 2007. Manual de Derecho Tributario. El impuesto a la Renta. 2ª edición. Santiago. Editorial Jurídica de Chile, p. 189.

corresponde a un determinado porcentaje sobre el valor del bien “retirado”. No obstante, la presunción consiste en que el retiro haya realmente beneficiado al propietario de la empresa, puesto que su acción se grava con un impuesto personal⁶⁶ que toma como base imponible un beneficio que materialmente podría ser o no ser real.

En definitiva, el uso o goce no necesario para producir la renta tendrá como consecuencia los efectos tributarios del retiro, pese a que la naturaleza de dicho beneficio sea diferente. De este modo, el término “retiro presunto” refiere solamente al supuesto del uso o goce de bienes del activo de la empresa.

Por tanto, respecto a la hipótesis del retiro presunto, estos son percibidos presuntamente por el contribuyente y no entran a calificar como un retiro directo por no corresponder a un reparto de utilidades, de modo que, al igual que los retiros encubiertos, los retiros presuntos se encuentran comprendidos en dentro de las hipótesis de los “retiros indirectos”.

2.5. CONCLUSIONES RELATIVAS A LA TERMINOLOGÍA

La ley no utiliza ninguna acepción como “gastos rechazados”, “retiros indirectos”, “retiros presuntos” o “retiros encubiertos” para referirse de manera general a las hipótesis comprendidas en el artículo 21 LIR. Sin embargo, aquel término que describe perfectamente aquellas situaciones gravadas⁶⁷ con el Impuesto Único del inciso primero del artículo, corresponde a la de “gastos rechazados”; y aquel término que describe perfectamente aquellas situaciones gravadas con Impuesto Global

⁶⁶ ENDRESS GÓMEZ, SERGIO. 2006. Tributación del Propietario de Empresas. 2ª edición. Santiago. Editorial Jurídica de Chile. p. 39.

⁶⁷ La palabra “situación” es utilizada a falta de un mejor término, puesto la existencia de un hecho gravado diferente para ambos incisos es una cuestión a resolver en el siguiente título.

Complementario o Impuesto Adicional en el inciso tercero corresponde al de “retiros indirectos”.

En el caso de los retiros indirectos, las erogaciones de la empresa dicen relación con el beneficio de un propietario específico de la misma, calificando este beneficio, real o presunto, como un retiro. No obstante, que dicho retiro tuvo la intención de evitar su tributación como tal.

CUADRO 2: TÉRMINOLOGÍA REPRESENTATIVA DEL ARTICULO 21

TÉRMINO	CONTENIDO
GASTOS RECHAZADOS	Literal i. del inciso primero del artículo 21, que comprende las partidas de la letra g) del N° 1 del artículo 33 correspondientes a erogaciones de especies o dinero.
RETIROS INDIRECTOS	Literal i) del inciso tercero del artículo 21, que comprende las partidas de las letras b) y f) del N° 1 del artículo 33 correspondientes a retiros de especies o dinero. Literales ii), iii) y iv) del mismo inciso.
RETIROS ENCUBIERTOS	Literal ii) del inciso tercero del artículo 21, que comprende los préstamos que la empresa efectúa a sus socios contribuyentes de impuestos finales.
RETIROS PRESUNTOS	Literal iii) del inciso tercero del artículo 21, que comprende el beneficio que reporta el uso o goce de bienes del activo de la empresa por parte de sus dueños o personas relacionadas.

3. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO EN LOS INCISOS PRIMERO Y TERCERO DEL ARTÍCULO 21 EN LA LEY DE LA RENTA

El presente título tiene como objeto la identificación de él o los impuestos comprendidos en los incisos primero y tercero del artículo 21 de la Ley de la Renta. Para dar cumplimiento a la presente misión se realizará un análisis exegético de los preceptos legales comprendidos en los incisos primero y tercero del artículo 21 LIR. A su vez, este análisis tendrá como objeto la determinación de las disposiciones que permiten configurar el o los impuestos comprendidos en cada uno de los incisos del artículo citado.

3.1. IMPUESTOS COMPRENDIDOS EN EL ARTÍCULO 21 DE LA LEY DE LA RENTA

La Ley sobre Impuesto a la Renta no contiene un solo impuesto, sino varios, como los impuestos de categoría, impuestos finales e incluso algunos impuestos únicos⁶⁸. Al respecto, adelantaremos que aquellas situaciones descritas en el inciso tercero del artículo 21 LIR, se encuentran gravadas con impuestos finales, Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional; mientras que aquellas situaciones descritas en el inciso primero se encuentran gravadas con un Impuesto Único. En los siguientes apartados expondremos tales afirmaciones.

⁶⁸ MASSONE PARODI, PEDRO. 1996. El impuesto a la renta. Valparaíso. Editorial Edeval. p. 57

3.1.1. Naturaleza de la norma comprendida en el inciso primero:

El inciso primero del artículo 21 LIR dispone que se deberá declarar y pagar un Impuesto Único del 40% sobre las partidas que señala. Un Impuesto Único es aquel que tiene la capacidad de sustituir a todos los impuestos operativos en un sistema económico, mediante la afectación por sola una vez de todas las rentas⁶⁹. En definitiva, lo que la ley hace es gravar con este impuesto específico a los gastos rechazados en reemplazo del Impuesto de Primera Categoría que debió pagarse primigeniamente por dichas partidas.

Al respecto, la presente concepción de este Impuesto Único no ha sido pacífica en la jurisprudencia judicial⁷⁰ ni en la jerga tributaria, en la cual se ha hecho incorrecta⁷¹ alusión al mismo como “Impuesto Multa” e incluso “Impuesto Sanción”⁷².

Para despejar cualquier duda al respecto, creemos necesario determinar la naturaleza del Impuesto Único del artículo 21 LIR, cuestión que dice relación con determinar qué entendemos por impuesto.

3.1.1.1. Los impuestos:

Si bien no existe una definición de impuesto en nuestra legislación, podemos conceptualizar el impuesto como aquellas prestaciones en dinero “exigidas por el

⁶⁹ ASTE MEJÍAS, CHRISTIAN. 2008. Curso sobre derecho y código tributario. Santiago. Editorial Legal Publishing Chile, p. 125.

⁷⁰ CORTE DE APELACIONES DE SANTIAGO. Causa Rol N° 4.539-2014. Considerando Quinto: “En efecto, dicho impuesto, tal como se indica en el motivo décimo séptimo de la sentencia apelada tiene como premisa el gravar aquellas partidas que constituyen un ingreso o beneficio para quienes se han favorecido con ellas, por ello se habla de un impuesto sanción”. Sentencia de fecha 25 de septiembre de 2014.

⁷¹ Apuntes de clase del profesor Francisco Selamé Marchant, no publicado.

⁷² Apuntes de clase del profesor Mario Silva Poblete, no publicado.

Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles”⁷³.

De este concepto se desprende que cualquier impuesto debe contener al menos los siguientes elementos:

1) Contribuyente:

Es el sujeto principal obligado al pago del impuesto⁷⁴. Respecto al Impuesto Único de artículo 21 LIR, el contribuyente corresponde la empresa.

2) Obligación tributaria principal:

Consiste en el pago de una suma de dinero correspondiente al impuesto⁷⁵: Dicha obligación se materializa en el pago de un 40% sobre el valor de las partidas que detalla el inciso primero del artículo 21 LIR.

3) Acreeedor o sujeto activo:

El acreedor siempre será el Estado, de manera que la recaudación siempre beneficiará a este último, quien además procurará evitar una tributación menor de impuestos finales de la que corresponda⁷⁶.

⁷³ GIULIANI FONROUGE, CARLOS. 1970. Derecho Financiero. 2ª edición. Buenos Aires. Editorial Depalma. p. 273. Citado por: PÉREZ RODRIGO, ABUNDIO. 2017. Manual de Código Tributario. 10ª edición. Santiago. Legal Publishing Chile. p. 10.

⁷⁴ MENÉNDEZ MORENO, ALEJANDRO. 2003. Derecho financiero y tributario: Parte General. Lecciones de cátedra. 4ª edición. Madrid. Lex Nova Editorial. p. 200.

⁷⁵ MASSONE PARODI, PEDRO. 2016. Principios de Derecho Tributario. 4ª edición. Santiago. Editorial Thomson Reuters. p. 1449.

⁷⁶ SII. Circular N° 68 de 2010.

4) Hecho gravado:

El hecho gravado es el presupuesto fijado por la ley cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal⁷⁷. En este punto adelantaremos que el hecho gravado corresponde a una erogación. No obstante, la determinación precisa de éste será objeto del siguiente capítulo.

Por tanto, atendida la identificación de cada elemento del impuesto podríamos sostener que cumple una función distributiva en cuanto dispone de recursos para el erario.

3.1.1.2. Las sanciones:

En materia tributaria, las sanciones van aparejadas al incumplimiento de una obligación tributaria⁷⁸, son consecuencia de dicho incumplimiento. Al respecto, cumplen una función represiva que busca obtener el cumplimiento de la norma⁷⁹.

Sobre este punto, el profesor Pedro Massone explica que los impuestos no tienen carácter sancionador, no obstante, debe precisarse que la distinción entre impuesto y sanción a veces resulta difícil porque en toda legislación ha habido casos de prestaciones coactivas de naturaleza híbrida, en las cuales la función represiva y función distributiva terminan confluyendo en un mismo instituto⁸⁰.

⁷⁷ CAZORLA PRIETO, LUIS MARÍA. 2007. Derecho financiero y tributario. 8ª edición. Navarra. Editorial Aranzadi, S.A. p 350.

⁷⁸ RADOVIC SCHOEPEN, ÁNGELA. 2010. Sistema sancionatorio tributario. 2ª edición. Santiago. Editorial Jurídica de Chile. p 145.

⁷⁹ Idem.

⁸⁰ MASSONE PARODI, PEDRO. 2016. Principios de Derecho Tributario. 4ª edición. Santiago. Editorial Thomson Reuters. p. 1105.

El mismo autor plantea como respuesta que “si un instituto tiene función híbrida, de impuesto y de sanción, será la función prevaleciente, obtenida a través del análisis de las normas que lo disciplinan, la que definirá su naturaleza”⁸¹.

Finalmente, en lo que respecta al Impuesto Único del inciso primero del artículo 21 LIR, un posible argumento para sostener que se trata de una sanción es que este impuesto cuya tasa asciende al 40%, vendría a reemplazar al Impuesto de Primera Categoría cuya tasa es menor, actualmente un 27%. Sin embargo, no debemos olvidar que el elemento característico de la hipótesis contenida en este inciso dice relación con la imposibilidad de determinar al propietario de la empresa que aprovecha el gasto.

En consecuencia, la determinación del Impuesto Único decanta en la responsabilidad de la empresa de pagar un equivalente a la tributación final del propietario indeterminado, considerando el tramo más alto del impuesto que le hubiese correspondido enterar.

A modo de ejemplo, un caso contrario en el que si se configura una sanción para la presente hipótesis es el del artículo 197 de la Ley General Tributaria Española⁸². En específico dicha norma sanciona con una multa pecuniaria proporcional al 75% de aquellas imputaciones incorrectamente deducidas, bonificaciones y pagos a cuenta de la empresa.

⁸¹ Idem.

⁸² Artículo 197. “Infracción tributaria por imputar incorrectamente deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas.

1. Constituye infracción tributaria imputar incorrectamente deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta a los socios o miembros por las entidades sometidas al régimen de imputación de rentas. Esta acción no constituirá infracción por la parte de las cantidades incorrectamente imputadas a los socios o partícipes que hubiese dado lugar a la imposición de una sanción a la entidad sometida a un régimen de imputación de rentas por la comisión de las infracciones de los artículos 191, 192 ó 193 de esta ley.

La infracción prevista en este artículo será grave.

La base de la sanción será el importe que resulte de sumar las diferencias con signo positivo, sin compensación con las diferencias negativas, entre las cantidades que debieron imputarse a cada socio o miembro y las que se imputaron a cada uno de ellos.

2. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 75 por ciento.”

En conclusión, podemos afirmar que el Impuesto Único del inciso primero del artículo 21 LIR no corresponde a una sanción ni a una institución híbrida, sino más bien una forma de resguardo para la recaudación fiscal.

3.1.2. Naturaleza de la norma comprendida en el inciso tercero:

En cuanto al inciso tercero, las hipótesis comprendidas en éste se encuentran gravadas con Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, según el caso, y cuyo hecho gravado corresponde a un incremento patrimonial.

Al respecto, el elemento represivo de la norma se observa en un incremento del importe de un 10% sobre las cantidades que se utilicen como base imponible para el cálculo del impuesto. Es decir, las partidas del inciso tercero del artículo 21 LIR deberán pagar su impuesto final correspondiente, cuya base imponible sufrirá un aumento respecto de las partidas señaladas.

Por tanto, en cuanto a esta norma si podemos afirmar que existe una sanción, puesto que la tributación del impuesto final no se reemplaza por la aplicación de un impuesto diferente, sino que implica un perjuicio efectivo para el contribuyente final.

En definitiva sostenemos que, atendidos los elementos que integran cada impuesto, resulta notoria la diferencia entre un impuesto y una sanción. Los impuestos cumplen una función distributiva de disponer recursos para el erario, mientras que las sanciones cumplen una función represiva o de castigo⁸³.

⁸³ RADOVIC SCHOEPEN, ÁNGELA. 2010. Sistema sancionatorio tributario. 2ª edición. Santiago. Editorial Jurídica de Chile. p 145.

3.2. ARTÍCULO 21 INCISO 1º: Gastos rechazados

Habiendo determinado la naturaleza de la norma comprendida en el inciso primero del artículo 21 LIR, resulta necesario determinar el alcance de ésta. Al respecto, el Impuesto Único del inciso primero tiene como objeto las partidas del número 1 del artículo 33, correspondientes a erogaciones de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero, no imputables al valor o costo de los bienes del activo, salvo que resultaren gravadas conforme al literal i) del inciso tercero.

En el título “Terminología representativa de la norma comprendida en el artículo 21 LIR”⁸⁴ concluimos que, de las partidas mencionadas solo algunas de la letra g)⁸⁵, relativa a las cantidades cuya deducción no autoriza la ley, se encuentran gravadas con el Impuesto Único de este inciso. Dichas partidas pertenecen a gastos rechazados, pues no cumplen los requisitos del artículo 31 para ser deducidas como gasto necesario para producir la renta y, sin embargo, son deducidas.

En definitiva, se gravará con el Impuesto Único a aquellos gastos rechazados que correspondan a erogaciones de bienes o dinero, no imputables al valor o costo del activo y que no resulten gravados conforme al literal i) del inciso tercero. Por tanto, el impuesto puede describirse de la siguiente manera:

Los contribuyentes de Primera Categoría que tributan en base renta efectiva quedarán obligados al pago de un Impuesto Único del 40%, sobre los gastos rechazados que correspondan a egresos de dinero o especies que no puedan atribuirse a algún propietario de la empresa.

⁸⁴ Ver página 13.

⁸⁵ Cantidades cuya deducción no autoriza el artículo 31º o que se rebajen en exceso de los márgenes permitidos por la ley.

3.3. ARTÍCULO 21 EN EL INCISO 3°: Retiros indirectos

Habiendo determinado la naturaleza de la norma comprendida en el inciso tercero del artículo 21 LIR, resulta necesario determinar el alcance de ésta. Al respecto, el inciso tercero da cuenta de que quedarán gravados con Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, según corresponda:

- i) Las partidas del número 1 del artículo 33, correspondientes a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos no imputables al valor o costo de los bienes del activo, cuando estas partidas hayan beneficiado al accionista, empresario individual, o al socio de una sociedad de personas.

En el título relativo a la “terminología representativa de la norma comprendida en el artículo 21 LIR”⁸⁶ concluimos que de las partidas correspondientes al N° 1 del artículo 33 LIR se encuentran comprendidas en este enunciado letras b) y f), que representan:

b) Las remuneraciones pagadas al cónyuge del contribuyente o hijos solteros menores de 18 años;

f) Exceso de sueldos empresariales y el uso o goce de bienes de la empresa no necesario para producir renta, condonación de deudas, exceso de intereses pagados, arriendos desproporcionados, acciones suscritas a precios especiales y todo otro beneficio similar.

⁸⁶ Ver página 13.

Además, quedarán gravadas con Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional las hipótesis descritas en los literales ii), iii) y iv):

- ii) Los préstamos que la empresa, el contribuyente del número 1 del artículo 58 o la sociedad respectiva, con excepción de las sociedades anónimas abiertas, efectúen a sus propietarios, socios o accionistas contribuyentes de los impuestos Global Complementario o Adicional, cuando el Servicio determine que son retiro encubierto.
- iii) El beneficio que represente el uso o goce, a cualquier título, o sin título alguno, que no sea necesario para producir la renta, de los bienes del activo de la empresa o sociedad respectiva.
- iv) Bienes de la empresa o sociedad entregados en garantía de obligaciones del propietario, socio o accionista, cuando fueran ejecutadas por el pago total o parcial de tales obligaciones.

En definitiva, habiendo determinado que estas partidas corresponden a retiros indirectos, se gravarán con el impuesto final correspondiente, cuyo importe se incrementará en un monto equivalente al 10%. Por tanto, el impuesto puede describirse de la siguiente manera:

Los contribuyentes personas naturales residentes y contribuyentes no residentes en Chile, deberán pagar Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, con un incremento del 10% sobre el beneficio patrimonial percibido en virtud de un retiro indirecto.

Capítulo II

EL HECHO GRAVADO EN LOS GASTOS RECHAZADOS Y LOS RETIROS INDIRECTOS

En atención a las conclusiones a que se ha llegado en el capítulo anterior, es decir, que la tributación de los gastos rechazados y de los retiros indirectos refieren a impuestos diferentes, resulta menester analizar tanto el hecho gravado como los elementos de éste para cada impuesto. Dicho análisis tendrá como objeto precisar y explicar el contenido del Impuesto Único aplicable sobre los gastos rechazados y reafirmar los enunciados contenidos en el inciso tercero, relativos al pago de los impuestos finales sobre los retiros indirectos.

1. EL HECHO GRAVADO

En este primer apartado, atendiendo la necesidad de contar con un concepto de “hecho gravado”, nos adherimos a la postura del profesor Luis Cazorla, quien hace suya la definición del artículo 20.1 de la Ley General Tributaria Española, que versa:

“El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal.⁸⁷”

Sin perjuicio de aquella definición, podemos complementar con las palabras del profesor Pedro Massone, quien se refiere al hecho gravado como el “hecho jurídico

⁸⁷ CAZORLA PRIETO, LUIS MARÍA. 2007. Derecho financiero y tributario. 8ª edición. Navarra. Editorial Aranzadi, S.A. p 350.

tributario”, señalando que este es “un hecho de contenido económico que, en virtud de la ley, se atribuye a una persona y da origen a la obligación tributaria⁸⁸”.

Cabe precisar que, en palabras del mismo autor, el contenido económico de este hecho jurídico puede y debe servir de justificación y legitimación a la función recaudatoria que tiene el impuesto y a la forma o manera en que se hace la distribución de la carga fiscal⁸⁹.

De ambas acepciones se desprende que, la consecuencia de la realización del hecho gravado es el nacimiento de la obligación tributaria.

En virtud de lo anterior podemos sostener que, si existen obligaciones tributarias distintas, existirán diferentes hechos gravados; a su vez, diversas situaciones que generen una misma obligación constituyen un mismo hecho gravado.

Por tanto, debemos determinar en qué consiste dicha obligación tributaria para concluir si la norma de estudio refiere a más de una y, en definitiva, identificar él o los hechos gravados que le dan nacimiento.

Al respecto, el profesor Massone se refiere a la obligación tributaria como “una relación jurídica legal, en virtud de la cual una persona está obligada hacia el Estado u otra entidad pública, al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el hecho previsto por la ley para su nacimiento”⁹⁰.

Dicha obligación tributaria consiste en la obligación de pagar un impuesto⁹¹, por tanto, si en virtud del artículo 21 LIR se deben pagar impuestos diferentes estaríamos

⁸⁸ MASSONE PARODI, PEDRO. 2016. Principios de Derecho Tributario. 4ª edición. Santiago. Editorial Thomson Reuters. p. 1457.

⁸⁹ MASSONE PARODI, PEDRO. 2016. Principios de Derecho Tributario. 4ª edición. Santiago. Editorial Thomson Reuters. p. 1456.

⁹⁰ MASSONE PARODI, PEDRO. 2016. Principios de Derecho Tributario. 4ª edición. Santiago. Editorial Thomson Reuters. p. 1449.

⁹¹ ZAVALA ORTIZ, JOSÉ LUIS. 2011. Manual de Derecho Tributario. Santiago. Editorial Thomson Reuters. p. 5.

ante obligaciones tributarias también distintas, que son a su vez consecuencia de hechos gravados diferentes.

Atendido que el factor determinante para comprobar la existencia del hecho gravado corresponde a la obligación tributaria, hemos de concluir que las obligaciones tributarias comprendidas en el artículo 21 LIR son las siguientes:

- a) Inciso primero del art. 21 LIR: Pagar un Impuesto Único del 40%, sobre los gastos rechazados.

- b) Inciso tercero del art. 21 LIR: Pagar el Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional aumentado su base imponible en un 10% sobre aquel incremento patrimonial⁹² que tenga su origen en algún retiro indirecto.

Determinada la obligación tributaria, el hecho gravado resulta ser un factor determinante para la configuración del impuesto. En este sentido, el autor Martín Queralt ha dicho que “la norma jurídica que instituye el tributo presenta una estructura basada en un presupuesto de hecho al que asocia unos efectos o consecuencias de carácter jurídico, este presupuesto ha recibido la denominación de hecho imponible⁹³.”

Atendida la afirmación anterior, se puede apreciar que la estructura del hecho gravado se compone de otros elementos relevantes para los efectos jurídicos que se asocian a éste. Por tanto, una vez analizados estos elementos es que, procederemos a la construcción final del hecho gravado relativo a los gastos rechazados y a los retiros indirectos. Dicha construcción será abordada en las conclusiones de este capítulo.

⁹² ENDRESS GÓMEZ, SERGIO. 2006. Tributación del Propietario de Empresas. 2ª edición. Santiago. Editorial Jurídica de Chile. p. 45.

⁹³ MARTÍN QUERALT, JUAN. LOZANO SERRANO, CARMELO. CASADO OLLERO, GABRIEL. TEJERIZO LÓPEZ, JOSÉ MANUEL. 2000. Curso de Derecho Financiero y Tributario. 11ª edición. Madrid. Editorial Tecnos. p. 255.

2. ELEMENTOS DEL HECHO GRAVADO

En el presente título se analizarán los elementos del hecho gravado para los impuestos comprendidos en los incisos primero y tercero del artículo 21. Lo anterior, tiene como objeto delimitar doctrinariamente su construcción.

En atención a la distinción doctrinaria adoptada por diversos autores⁹⁴, entre ellos Alejandro Menéndez⁹⁵, el presente análisis distinguirá entre los elementos objetivo, subjetivo, temporal, y espacial.

2.1. ELEMENTO OBJETIVO

El elemento objetivo describe los hechos, circunstancias o situaciones cuya realización origina la obligación tributaria⁹⁶.

Advertimos que existe gran similitud en relación con el concepto de hecho gravado, por tanto, no es de extrañar que su descripción pudiese agotarse o confundirse con el hecho gravado del impuesto⁹⁷. Este elemento se manifiesta de la siguiente manera:

⁹⁴ Ver Cuadro 3: Doctrina del hecho gravado y sus elementos. Ver página 53.

⁹⁵ MENÉNDEZ MORENO, ALEJANDRO. 2003. Derecho financiero y tributario: Parte General. Lecciones de cátedra. 4ª edición. Madrid. Lex Nova Editorial. p. 199

⁹⁶ Idem.

⁹⁷ PÉREZ DE AYALA, JOSÉ LUIS y GONZÁLEZ, EUSEBIO. 1994. Derecho Tributario I. Salamanca. Plaza Universitaria Ediciones. p. 192.

- a) Inciso primero del art. 21 LIR (Impuesto Único): El elemento objetivo corresponde a erogaciones de especies o dinero cuya deducción no autoriza la ley.

La norma refiere a que éstas deben encontrarse comprendidas en la letra g) del N°1 del artículo 33. Al cumplir con esta última condición las denominamos “gastos rechazados”.

- b) Inciso tercero del art. 21 LIR (Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional): El supuesto generador de la obligación tributaria es el incremento de patrimonio.

Este incremento de patrimonio debiese tributar de manera regular, sin embargo, de tener como fundamento un retiro indirecto, su base imponible se incrementará en un 10%.

2.2. ELEMENTO SUBJETIVO

El elemento subjetivo, es el que “predetermina al obligado u obligados principales del tributo, contribuyente, predeterminación que no necesariamente es automática”⁹⁸.

Podemos complementar esta definición con las palabras del autor español José Luis Pérez, quien señala refiriéndose al obligado del tributo “es el titular respecto del

⁹⁸ MENÉNDEZ MORENO, ALEJANDRO. 2003. Derecho financiero y tributario: Parte General. Lecciones de cátedra. 4ª edición. Madrid. Lex Nova Editorial. p. 200.

que se cumplen las prescripciones normativas previstas⁹⁹; o en palabras del profesor Abundio Pérez “es quien verá disminuido su patrimonio por efecto del impuesto”¹⁰⁰.

De aquellas acepciones podemos extraer que, en el caso del artículo 21 LIR, sólo podrían ser obligados al pago, es decir serían contribuyentes, la empresa o el dueño de ésta, pues la ley solo considera a aquellos respecto a la hipótesis de realización del hecho gravado.

Sin embargo, adoptar inmediatamente esta tesis implica asumir que el obligado al pago resulta ser necesariamente quien realiza el hecho gravado. De este modo, pasaríamos por alto aquella hipótesis en que, por ejemplo, un propietario de la empresa imposible de individualizar obtiene un incremento de patrimonio producto de una erogación cuya deducción no permite la ley. En este supuesto, el contribuyente sería la empresa, pese a que el hecho gravado corresponde a una conducta de su propietario.

Al respecto, el profesor Massone nos da una solución al sostener que, en la Ley de la Renta “el contribuyente o sujeto pasivo del impuesto es la persona que realiza el hecho gravado, a menos que la ley disponga otra cosa”¹⁰¹.

Dicha acepción nos permite sostener que, como regla general para la determinación del contribuyente, el criterio será identificar al sujeto que realiza el hecho gravado. Sin embargo, la ley podrá disponer algo distinto, solucionando así la eventual discrepancia entre el obligado al pago del impuesto y el sujeto que realice materialmente el hecho gravado.

⁹⁹ PÉREZ DE AYALA, JOSÉ LUIS y GONZÁLEZ, EUSEBIO. 1994. Derecho Tributario I. Salamanca. Plaza Universitaria Ediciones. p. 193.

¹⁰⁰ PÉREZ RODRIGO, ABUNDIO. 2017. Manual de Código Tributario. 10ª edición. Santiago. Legal Publishing Chile. p. 16.

¹⁰¹ MASSONE PARODI, PEDRO. 1996. El impuesto a la renta. Valparaíso. Editorial Edeval. p. 59.

En definitiva, puesto que es la ley la que determina el obligado al pago, éste último solo podrá ser:

- a) Inciso primero del art. 21 LIR (Gastos rechazados): La empresa, contribuyente de impuesto de Primera Categoría.
- b) Inciso tercero del art. 21 LIR (Retiros indirectos): El propietario de la empresa, contribuyente de impuestos finales.

2.3. ELEMENTO ESPACIAL

El elemento espacial, corresponde al ámbito de aplicación territorial del hecho imponible, que no es más que un aspecto concreto de la aplicación de la norma tributaria en el espacio¹⁰².

Dicha norma la encontramos en el inciso primero del artículo 3 de la Ley de la Renta, la cual debemos entender como una regla general en cuanto a la aplicación de la ley tributaria en el espacio.

Artículo 3° LIR.- “Salvo disposición en contrario de la presente ley, toda persona domiciliada o residente en Chile, pagará impuesto sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él, y las personas no residentes en Chile estarán sujetas a impuestos sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país.”

En efecto, al hecho imponible le es aplicable la ley tributaria chilena, y por tanto, el artículo 21 LIR de la siguiente manera:

¹⁰² CAZORLA PRIETO, LUIS MARÍA. 2007. Derecho financiero y tributario. 8ª edición. Navarra. Editorial Aranzadi, S.A. p. 354.

- a) Inciso primero del art. 21 LIR (Gastos rechazados): La ley obliga a los contribuyentes de Primera Categoría, con domicilio o residencia en Chile, en cuya determinación de la renta incurran en gastos rechazados; y en el caso de los no residentes, tributan quienes incurran en gastos rechazados en la determinación de sus rentas de fuente chilena.
- b) Inciso tercero del art. 21 LIR (Retiros indirectos): La ley obliga a los contribuyentes de impuestos finales, con domicilio o residencia en Chile, que realicen retiros indirectos; y en el caso de los no residentes, tributan quienes realicen retiros indirectos respecto de sus rentas de fuente chilena.

2.4. ELEMENTO TEMPORAL

El cuarto y último elemento es el temporal. Existe cierto consenso en la doctrina acerca de qué debemos entender por tal, de modo que este elemento corresponde al momento del “nacimiento de la obligación tributaria, que se produce cuando la ley considera realizado el hecho imponible”¹⁰³.

Al respecto, resulta importante mencionar que el hecho gravado lo establece unilateralmente la ley, sin participación de la voluntad del contribuyente¹⁰⁴. De este modo, el rol de la voluntad es determinar si se realizará o no un hecho jurídico que previamente la ley calificó como hecho gravado, resultando en la obligación de sujeción al impuesto.

¹⁰³ MENÉNDEZ MORENO, ALEJANDRO. 2003. Derecho financiero y tributario: Parte General. Lecciones de cátedra. 4ª edición. Madrid. Lex Nova Editorial. p. 201.

¹⁰⁴ MASSONE PARODI, PEDRO. 2016. Principios de Derecho Tributario. 4ª edición. Santiago. Editorial Thomson Reuters. p. 1456.

Sobre este punto el profesor Massone sostiene que “la voluntad del contribuyente no tiene relevancia alguna para la fijación de los efectos tributarios del acto, sino tan solo para crear la situación de hecho que da origen a la obligación tributaria”¹⁰⁵.

Por tanto, si bien el nacimiento de la obligación tributaria no se encuentra condicionado por la voluntad del contribuyente, esta última si resulta determinante para establecer el cuándo de dicho nacimiento. Entonces debemos establecer en qué momento se realiza el hecho gravado.

- a) Inciso primero del art. 21 LIR (Gasto rechazado): Podemos distinguir un primer momento, que corresponde a la hipótesis fáctica del egreso de especies o dinero cuya deducción no autoriza la ley; y un segundo momento, que corresponde al de su tributación al término del ejercicio o año comercial correspondiente.

Para la determinación de este segundo momento adquiere especial relevancia el de hecho de que, para incluir las partidas gravadas en la base imponible del Impuesto Único, estas deben ser reajustadas en la variación del Índice de Precios al Consumidor existente entre el último día del mes anterior al egreso de especies o dinero y el último día del mes anterior al término del ejercicio comercial respectivo¹⁰⁶.

En definitiva, la obligación tributaria nace al momento de la realización del egreso de especies o dinero, sin perjuicio de que su tributación se realice con posterioridad.

- b) Inciso tercero del art. 21 LIR (retiros indirectos): Del igual modo a lo que respecta en el inciso primero, debemos distinguir dos momentos. El primero corresponde al incremento patrimonial, cuyo ingreso debe reconocerse al

¹⁰⁵ Idem.

¹⁰⁶ SII. Circular N° 45 de 2013.

instante en que se devenga o perciba¹⁰⁷. El segundo corresponde al momento de su tributación, para la cual se ha considerado un año comercial¹⁰⁸.

Distinguir estos dos momentos resulta relevante para la determinación de la base imponible del Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional que grave las partidas de este inciso, éstas deberán ser debidamente reajustadas en la variación del Índice de Precios al Consumidor existente entre el último día del mes anterior al retiro de las especies o dinero y el último día del mes anterior al término del ejercicio comercial respectivo¹⁰⁹.

Por tanto, el hecho gravado se perfecciona al momento del incremento de patrimonio por parte del propietario de la empresa¹¹⁰, es decir, al momento de efectuar el retiro indirecto.

CUADRO 3: DOCTRINA DEL HECHO GRAVADO Y SUS ELEMENTOS

	PÉREZ DE AYALA Y GONZÁLEZ	MENÉNDEZ MORENO	CAZORLA PRIETO
HECHO GRAVADO	Serie de hechos o actos y los efectos de estos, que se presumen y tipifican legalmente como manifestaciones de una capacidad de contribuir.	Conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma y cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta.	El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal.

¹⁰⁷ ENDRESS GÓMEZ, SERGIO. 2006. Tributación del Propietario de Empresas. 2ª edición. Santiago. Editorial Jurídica de Chile. p. 21.

¹⁰⁸ Idem.

¹⁰⁹ SII. Circular N° 45 de 2013.

¹¹⁰ ENDRESS GÓMEZ, SERGIO. 2006. Tributación del Propietario de Empresas. 2ª edición. Santiago. Editorial Jurídica de Chile. p. 21.

ELEMENTO OBJETIVO	Material u objetivo: Situaciones de hecho que consisten en un acto o negocio jurídico, revelador de capacidad económica, asumido previamente como hecho jurídico en otras ramas del derecho.	Objetivo: Describe los hechos, circunstancias o situaciones cuya realización origina la obligación tributaria.	Objetivo: Está compuesto del aspecto material, espacial y cuantitativo. Material: Negocios, actos o hechos a los que se refiera el hecho gravado.
ELEMENTO SUBJETIVO	Es el titular del hecho imponible, persona a quien la ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible.	Predetermina al obligado u obligados principales del tributo, contribuyente, predeterminación que no necesariamente es automática.	Determina al contribuyente afectado por la obligación tributaria.
ELEMENTO ESPACIAL	Precisa la delimitación del ámbito geográfico en que un determinado hecho imponible va a producir sus efectos.	Eficacia de la norma tributaria en el espacio.	Ámbito de aplicación territorial del hecho imponible, que no es más que un aspecto concreto de la aplicación de la norma tributaria en el espacio.
ELEMENTO TEMPORAL	Momento en que se considera realizado el hecho imponible y consiguientemente el derecho de la administración para determinar la deuda tributaria.	Nacimiento de la obligación tributaria, que se produce cuando la ley considera realizado el hecho imponible, devengo del tributo.	Se refiere al momento del nacimiento de la obligación tributaria, por tanto, la fecha del devengo determina las circunstancias para la configuración de dicha obligación.

3. CONCLUSIONES RELATIVAS AL HECHO GRAVADO

El factor determinante de la existencia del hecho gravado es la existencia de la obligación tributaria y dicha obligación corresponde al pago de un impuesto.

Existiendo obligaciones tributarias distintas para el gasto rechazado y el retiro indirecto, cabe concluir que efectivamente existen hechos gravados diferentes para cada disposición que los regula, es decir, los incisos primero y tercero del artículo 21 LIR.

Respecto de los elementos objetivo, subjetivo, temporal y espacial, corresponden a las características y herramientas fundamentales que permiten diferenciar entre el hecho gravado del gasto rechazado y el hecho gravado del retiro indirecto.

Por último, habiendo analizado estos elementos, los hechos gravados correspondientes a cada inciso son:

- a) Inciso primero del art. 21 LIR: Deducir de la renta líquida imponible, egresos de especies o dinero en contravención a la ley, es decir gastos rechazados, efectuada por contribuyentes de Primera Categoría con domicilio o residencia en Chile.
- b) Inciso tercero del art. 21 LIR: El incremento patrimonial de contribuyentes de impuestos finales con domicilio o residencia en Chile o cuyas rentas sean de fuente chilena, que provengan de retiros indirectos.

CUADRO 4: EL HECHO GRAVADO Y SUS ELEMENTOS EN EL ARTÍCULO 21

	IMPUESTO ÚNICO SOBRE LOS GASTOS RECHAZADOS, INCISO PRIMERO DEL ARTÍCULO 21	IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO O ADICIONAL SOBRE LOS RETIROS INDIRECTOS, INCISO TERCERO DEL ARTÍCULO 21
HECHO GRAVADO	Deducir de la RLI egresos de especies o dinero en contravención a la ley, efectuada por contribuyentes de Primera Categoría con domicilio o residencia en Chile.	El incremento patrimonial de contribuyentes finales con domicilio o residencia en Chile o cuyas rentas sean de fuente chilena, que provengan de retiros indirectos.
ELEMENTO OBJETIVO	Erogaciones de especies o dinero cuya deducción no autoriza la ley.	Incremento patrimonial.
ELEMENTO SUBJETIVO	Contribuyentes de Primera Categoría.	Contribuyentes de impuestos finales.
ELEMENTO ESPACIAL	Domicilio o residencia en Chile o la fuente chilena de las rentas.	Domicilio o residencia en Chile o la fuente chilena de las rentas.
ELEMENTO TEMPORAL	Momento en que se declara la renta.	Momento en que se realiza materialmente el incremento de patrimonio.

CONCLUSIONES FINALES

1. La terminología utilizada para referirse a los enunciados del artículo 21, debe variar dependiendo de si se trata del Impuesto Único en el inciso primero o del Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional a enterar si se trata de aquellas situaciones comprendidas en el inciso tercero.
2. En el caso del inciso primero, el elemento unificador de las erogaciones descritas corresponde a la imposibilidad de atribuir un beneficio a algún propietario específico de la empresa, de modo que, el término más apropiado para referirse a ellas es el de “gastos rechazados”.
3. La hipótesis de los gastos rechazados solo comprende aquellas partidas de la letra g) del N° 1 del artículo 33, las que correspondan a gastos no necesarios para producir la renta que han sido deducidos de la renta líquida imponible.
4. En Chile, el concepto de gasto aplicable corresponde a aquel informado por las Normas Internacionales de Contabilidad, el cual versa: Gastos son 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.
5. Los gastos necesarios son todos aquellos que, de acuerdo a la contabilidad, la administración y la libertad de la empresa, tengan la potencialidad de producir renta tributable.

6. El requisito para que los gastos sean deducibles, que dice relación con que estos no hayan sido rebajados como costo, resulta del todo innecesario, puesto que si una erogación ya se dedujo como costo no podrá ser nuevamente deducida como gasto.
7. En el inciso tercero, las erogaciones de la empresa comprenden un beneficio correlativo para algún propietario específico de la empresa, correspondiendo por tanto a un retiro. No obstante, dicho retiro tuvo la intención de evitar su tributación como tal, de modo que el término más apropiado para referirse a ellos es el de “retiros indirectos”, a su vez, el presente término comprende todas las situaciones gravadas en el referido inciso.
8. El inciso primero del artículo 21 LIR contiene un impuesto sobre los gastos rechazados y no una sanción, sino más bien una forma de resguardo para la recaudación fiscal.
9. En cuanto al inciso tercero del artículo 21 LIR Por tanto, si podemos afirmar que existe una sanción, puesto que implica perjuicio efectivo para el contribuyente final quien deberá enterar un impuesto mayor sobre los retiros indirectos.
10. El Impuesto Único sobre los gastos rechazados puede expresarse en los siguientes términos: Los contribuyentes de Primera Categoría que tributan en base renta efectiva, quedarán obligados al pago de un Impuesto Único del 40%, sobre los gastos rechazados que correspondan a egresos de dinero o especies y no puedan atribuirse a algún propietario de la empresa.
11. El Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional sobre los retiros indirectos puede configurarse de la siguiente manera: Los contribuyentes de Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional deberán pagar el

respectivo impuesto con un recargo del 10% en el cálculo de la base imponible, sobre el beneficio patrimonial que le reporten los retiros indirectos.

12. El hecho gravado en el Impuesto Único sobre el gasto rechazado corresponde a: Erogaciones de especies o dinero realizadas por contribuyentes de Primera Categoría.
13. El hecho gravado en el Impuesto Global Complementario o Adicional sobre los retiros indirectos: El incremento patrimonial percibido por contribuyentes finales.
14. La principal diferencia entre el Impuesto Único y el Impuesto Global Complementario o el Impuesto Adicional, corresponde a que el primero grava una erogación, mientras que el segundo grava un incremento patrimonial.

BIBLIOGRAFÍA

ARA GONZÁLEZ, CARLOS. Gastos rechazados y su imputación en el FUT. *Respuestas prácticas a sus preguntas frecuentes. Año 35 N° 406 (Octubre 2011)*. Santiago.

ASTE MEJÍAS, CHRISTIAN. 2008. Curso sobre derecho y código tributario. 3ª edición. Santiago. Editorial Legal Publishing Chile

ASTE MEJÍAS, CHRISTIAN. 2011. Impuesto a la renta. 2ª edición. Santiago. Legal Publishing Chile.

CALDERÓN TORRES, PABLO. 2014. Artículo 21 de la LIR. *Revista de Estudios Tributarios (N°9/2014)*.

CAZORLA PRIETO, LUIS MARÍA. 2007. Derecho financiero y tributario. 8ª edición. Navarra. Editorial Aranzadi, S.A.

CENTRO DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS, Universidad de Chile. Nueva tributación de los retiros presuntos. *Reporte Tributario, N°32 (Noviembre 2012)*.

CENTRO DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS, Universidad de Chile. Gastos rechazados antes de la modificación legal. *Reporte Tributario, N°35 (Marzo 2013)*.

CENTRO DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS, Universidad de Chile. Gastos rechazados antes de la reforma. *Reporte Tributario, N°36 (Abril 2013)*.

CONTRERAS URZÚA, HUGO y GONZÁLEZ SILVA, LEONEL. 2015. Manual de F.U.T. 5ª edición. Santiago. Editorial Cepet.

CORTE DE APELACIONES DE SANTIAGO. Causa Rol N° 4.539-2014, sentencia de fecha 25 de septiembre de 2014.

CORTE SUPREMA, en causa Rol N° 4.317-2012, sentencia de fecha 18 de junio de 2013.

CORTE SUPREMA, en causa Rol N° 24.839-2014, sentencia de fecha 7 de enero de 2016.

CORTE SUPREMA. Rol N° 32.120-2014, sentencia de fecha 14 de septiembre de 2015.

CORTE SUPREMA. Cusa Rol N° 15.514-2017, sentencia de fecha 16 de octubre de 2018.

CUEVAS OZIMICA, ALBERTO. 2014. Evolución del régimen de tributación a la renta en Chile y la reforma de 1984. Revista de Estudios Tributarios (N°9/ 2014).

ENDRESS GÓMEZ, SERGIO. 2006. Tributación del Propietario de Empresas. 2ª edición. Santiago. Editorial Jurídica de Chile.

ENDRESS GÓMEZ, SERGIO. 2016. Contabilidad en el Derecho Tributario chileno. En: PEDRO MASSONE ed., Principios de Derecho Tributario. 4ª edición. Santiago. Thomson Reuters. pp.1900-1926.

ENDRESS GÓMEZ, SERGIO. Apuntes de clase no publicados.

FIGUEROA VELASCO, PATRICIO con la colaboración de ENDRESS GÓMEZ SERGIO. 2007. Manual de Derecho Tributario. El impuesto a la Renta. 2ª edición. Santiago. Editorial Jurídica de Chile.

JUNTA DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD. Normas Internacionales de Contabilidad N° 8.11.

JUNTA DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD. 2015. Marco Conceptual 4.4.

LEGAL PUBLISHING. Gastos necesarios para producir la renta. *Manual de consultas tributarias, Año 33 N° 388 (Abril 2010)*. Bajo la dirección de Sergio Endress. Santiago.

MARTÍN QUERALT, JUAN. LOZANO SERRANO, CARMELO. CASADO OLLERO, GABRIEL. TEJERIZO LÓPEZ, JOSÉ MANUEL. 2000. Curso de Derecho Financiero y Tributario. 11ª edición. Madrid. Editorial Tecnos.

MASSONE PARODI, PEDRO. 1996. El impuesto a la renta. Valparaíso. Editorial Edeval.

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

MENÉNDEZ MORENO, ALEJANDRO. 2003. Derecho financiero y tributario: Parte General. Lecciones de cátedra. 4ª edición. Madrid. Lex Nova Editorial.

MONGE, PEDRO. Las Normas Internacionales de Contabilidad. *Actualidad Contable FACES, Año 8 N°10 (Enero-Junio 2005)*. Mérida. 35-52.

NEYRA AVILÉS, BÁRBARA. 2008. Nociones de derecho tributario. Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales. Santiago, Universidad de Chile, Facultad de Derecho, Departamento de Derecho Económico.

PÉREZ DE AYALA, JOSÉ LUIS y GONZÁLEZ, EUSEBIO. 1994. Derecho Tributario I. Salamanca. Plaza Universitaria Ediciones.

PÉREZ RODRIGO, ABUNDIO. 2017. Manual de Código Tributario. Santiago. Legal Publishing Chile.

RADOVIC SCHOEPEN, ÁNGELA. 2010. Sistema sancionatorio tributario. 2ª edición. Santiago. Editorial Jurídica de Chile.

RODRIGUEZ PAREDES, MERCEDES y SEVILLANO MARTÍN, FRANCISCO. 2002. La información financiera: marco conceptual y proceso de armonización en la Unión Europea. Madrid. Documentos de trabajo de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad Complutense de Madrid.

RUIZ BLACO, SILVIA y ALONSO PÉREZ, MARTA. 2004. Contabilidad informatizada: Manual práctico de procedimientos. Vigo. IdeasPropias Editorial.

SELAMÉ MARCHANT, FRANCISCO. Apuntes de clase no publicados.

SEPÚLVEDA V., CAROLINA. 1997. Gastos necesarios para producir la renta de primera categoría. Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales. Viña del Mar, Universidad Adolfo Ibáñez, Facultad de Derecho.

SII. Manual del SII. 1972. Tomo 6 (12).

SII. Circular N° 26 de 1976.

SII. Circular N° 37 de 1984.

SII. Circular N° 45 de 1984.

SII. Circular N° 37 de 1995.

SII. Circular N° 57 de 1998.

SII. Circular N° 68 de 2010.

SII. Circular N° 1 de 2015.

SII. Circular N° 71 de 2015.

SII. Oficio N° 3.338 de 19 de noviembre de 2009.

SII. Oficio N° 96 de 20 de enero de 2010.

SILVA POBLETE, MARIO. Apuntes de clase no publicados.

THOMSON REUTERS. 2014. Manual práctico de Impuesto a la Renta. 4ª edición. Santiago. Legal Publishing Chile.

VILLACORTA HERNÁNDEZ, MIGUEL ÁNGEL. Marco conceptual del IASB. *Técnica contable*, Vol. 58, N° 686 (2006). Madrid. 47-54.

ZAVALA ORTIZ, JOSÉ LUIS. 2011. Manual de Derecho Tributario. Santiago. Editorial Thomson Reuters.