



“Aplicación y alcance de la normativa que regula la activación de gastos tributarios, en función de la correlación de ingresos, costos y/o gastos”

I Parte

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

**Alumno:
Doris Herrera Flores**

**Profesor Guía:
Miguel Ángel Ojeda D.**

Santiago, noviembre 2018

AGRADECIMIENTOS

Agradezco a mi familia por el apoyo que me dio en todo el período que duró este magíster, en especial a mi esposo Elías e hijos: Antonia, Felipe y María Paz, que tuvieron que comprender mis llegadas tarde en la semana y el no poder estar con ellos los días sábados compartiendo en familia.

Agradezco a mi profesor guía Sr. Miguel Ojeda Díaz por la ayuda brindada en la preparación de esta tesis.

RESUMEN EJECUTIVO

El objetivo de esta investigación, es el estudio de la normativa legal que regula la activación de gastos tributarios, en función de la correlación de ingresos, costos y/o gastos del Decreto Ley N° 824, del año 1974 (LIR), artículos relacionados, circulares normativas, resoluciones, jurisprudencias administrativas, oficios ordinarios, entre otros instructivos legales, emitidos por el Servicio de Impuestos Internos y jurisprudencia de los Tribunales de Justicia, que norman y regulan la materia, que facultan a los contribuyentes a deducir de sus ingresos brutos aquellos desembolsos incurridos y que representan un costo y/o gasto necesario para producir la renta. Debido principalmente a que ésta podría no ser lo suficientemente clara al respecto, provocando una errónea interpretación con efectos de rechazo a partidas activadas por los contribuyentes, como así también podría generar efectos tributarios en el futuro, con las mismas consecuencias expuestas anteriormente.

TABLA DE CONTENIDOS

<u>CAPÍTULO</u>	<u>PÁGINA</u>
1. INTRODUCCIÓN.....	4
A. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	6
B. IMPORTANCIA DEL TEMA	7
C. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN.....	8
1. <i>Objetivo General</i>	8
2. <i>Objetivos Específicos</i>	8
D. HIPÓTESIS DE TRABAJO.....	8
E. METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN.....	10
2. MARCO TEÓRICO.....	11
A. MARCO CONCEPTUAL Y NORMATIVO	11
B. TÉCNICAS DE RECOLECCIÓN DE DATOS Y TRATAMIENTO DE LA INFORMACIÓN.....	11
C. ALCANCE DEL MARCO CONCEPTUAL.....	12
1. <i>Gasto</i>	12
2. <i>Necesario</i>	12
3. <i>Pagado</i>	13
4. <i>Adeudando:</i>	13
5. <i>Estimado</i>	13
6. <i>Provisión</i>	13
7. <i>Gasto diferido</i>	13
D. ANÁLISIS DEL CONCEPTO DE GASTO NECESARIO.....	14
E. ANÁLISIS DEL INCISO 1° DEL ARTÍCULO 31 DE LA LIR	17
F. INTERPRETACIÓN DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS RESPECTO DEL ARTÍCULO 31 DE LA L.I.R.	18
G. INTERPRETACIONES Y PRONUNCIAMIENTOS RESPECTO DE LOS REQUISITOS DEL ARTÍCULO 31 DE LA LIR.	20
1. <i>Que se relacione directamente con el giro de la actividad</i>	20
2. <i>Que se trate de gastos necesarios para producir la renta</i>	23
3. <i>Que se haya incurrido efectivamente en el gasto</i>	30
4. <i>Acreditar o justificar fehacientemente el gasto</i>	37
5. <i>Correlación de ingresos y gastos</i>	40
3. ANÁLISIS DE HIPÓTESIS	44
TEMA: CORRELACIÓN INGRESO-COSTO Y/O GASTO.....	44
A. INTERPRETACIÓN SII CORRELACIÓN INGRESO- GASTO Y SU ORIGEN.	44
B. INTERPRETACIÓN CORRELACIÓN INGRESO-GASTO NORMA FINANCIERA	47
C. COMENTARIOS DE NUEVA DEFINICIÓN DE GASTOS EN PROYECTO REFORMA TRIBUTARIA 2018.	49
D. CONCLUSIONES.....	51
4. BIBLIOGRAFIA.....	55
5. ABREVIACIONES.....	57

1. INTRODUCCIÓN

En nuestro país las compañías registran en su contabilidad desembolsos que son considerados gastos, no obstante desde el punto de vista tributario es el artículo 31 de la Ley sobre Impuestos a la Renta el que define precisamente qué partidas son aceptadas tributariamente como gastos, señalando ciertos requisitos que se deben cumplir para poder calificarlo como tal, de lo contrario los desembolsos no se aceptarán tributariamente siendo clasificados como gastos no necesarios o derechamente como gastos rechazados, quedando estos últimos afectos a las disposiciones del artículo 21 de la LIR, y en conformidad con el número 1 del artículo 33 del mismo cuerpo legal, se deben agregar a la Renta Líquida Imponible (en adelante RLI).

Es importante tener presente que el concepto de “gasto” dice relación con una erogación monetaria por adquisición de bienes o servicios¹ que, sin tener el carácter de “costo”, está vinculado al funcionamiento y desarrollo de una empresa, considerada como unidad productiva. Claro está, que existen algunos “gastos” que no serían tales si se atiende a una definición estricta del concepto, como, por ejemplo, las pérdidas, cuota anual de depreciación, deudas incobrables, etc. Sin embargo, la Ley los acepta bajo ciertos respectos. Para comprender la relevancia de los gastos es preciso mencionar que la base imponible del impuesto a la renta está representada por la denominada “renta líquida” que corresponde a la utilidad tributaria determinada conforme a las normas establecidas en los artículos 29 al 33 de la LIR. Dicho proceso implica que a los denominados “ingresos brutos” se le han

¹ López López, José Isauro. “Diccionario Contable, Administrativo y Fiscal”. Ed. Ecafsa, año 2000, pág. 161

efectuado ciertas deducciones y ajustes, entre los que se encuentran, lógicamente, los “gastos aceptados”.

Por otro lado, todos aquellos gastos tributarios que disminuyen la base imponible de un determinado contribuyente, constantemente han sido un foco importante de fiscalización. Es más, hace muy poco tiempo hemos sido testigo de una Reforma Tributaria que dentro de sus principales cambios ha fortalecido los mecanismos de fiscalización frente a posibles maniobras elusivas que se puedan presentar a nivel de la base imponible de los impuestos.

En Chile, corresponde al Servicio de Impuestos Internos (SII), en conformidad a su Ley Orgánica², la función de aplicar y fiscalizar todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieren, fiscales o de otro carácter, en que tenga interés el fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la Ley a una autoridad diferente.

La presente investigación, pretende analizar y pronunciarse sobre aquellas partidas que normalmente son contabilizadas como gastos en la empresa, pero desde el punto de vista tributario deberían quedar activadas ya que dicho pago podría estar realizándose en forma anticipada, esto es, dentro de las sumas canceladas se estarían incluyendo el pago correspondiente a ejercicios siguientes, y en otros casos, la Administración Tributaria no los acepta aduciendo que no existe un ingreso asociado a éstos.

Es por lo anterior que, nos ha parecido relevante y atractivo trabajar en este tema, para lo cual hemos planteado la siguiente Hipótesis: “La normativa que regula

² DFL N° 7, de Hacienda, de fecha 30.09.1980.

la activación de gastos tributarios, en función de la correlación de ingresos, costos y/o gastos podría no ser lo suficientemente clara al respecto, provocando una errónea interpretación con efectos de rechazo a partidas activadas por los contribuyentes, como así también podría generar efectos tributarios en el futuro, con las mismas consecuencias anteriores”.

A. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El objetivo de ésta investigación, es el estudio de la normativa legal que regula la activación de gastos tributarios, dado el periodo al cual podrían corresponder y por otro lado en función a la teoría de la correlación ingresos, costos y/o gastos que estaría contenida en el Decreto Ley N° 824, del año 1974 (LIR), artículos seleccionados, circulares normativas, resoluciones, jurisprudencias administrativas, oficios ordinarios, entre otros instructivos, emitidos por el Servicio de Impuestos Internos al efecto y jurisprudencia de los Tribunales de Justicia, que norman y regulan la materia, que faculta a los contribuyentes a deducir de sus ingresos brutos aquellos desembolsos incurridos y que representen un costo y/o gasto necesario para producir la renta. El problema de investigación surge principalmente, de un entendimiento incorrecto de la norma que podría generar el rechazo de partidas erróneamente activadas por el contribuyente, como así también efectos tributarios en el futuro, con las mismas consecuencias anteriores.

En el desarrollo de este trabajo analizaremos el artículo 31 de la LIR para entender cuáles son los gastos que este artículo regula, los requisitos que la Ley establece para su aceptación como tales y cuáles son las instrucciones del SII sobre la materia a través de diversos oficios y circulares. Como así también las diversas

posiciones de los tribunales de justicia en la materia, para finalmente terminar con nuestras conclusiones.

B. IMPORTANCIA DEL TEMA

Es importante hacer presente, que las sentencias judiciales en nuestro país, además de no ser vinculantes sino sólo para las partes del proceso, salvo algunas excepciones, no necesariamente constituyen una correcta interpretación de la norma, sino meramente una opinión particular de un tribunal que debe ser acatada por las partes cuya decisión les afecte. Es el efecto del contrato social. Y en este mismo sentido, siempre es posible modificar la interpretación judicial, dado que no sólo cambian con el tiempo las condiciones y necesidades sociales, sino además la forma como se formulan y defienden determinadas interpretaciones de las normas tributarias por las partes litigantes ante los tribunales de justicia, generando por ende nuevos entendimientos.

Que exista la posibilidad de que un juez verifique ex post que un determinado gasto no generó rentas, o peor, decretarlo así al momento del desembolso, y por tal motivo ordenar su rechazo, además de ir en contra de la propia naturaleza incierta de los negocios, es una grave contingencia que puede inhibir determinados emprendimientos de los contribuyentes, y que tenderá a impedir la creación de negocios innovadores o más osados.

Por eso es importantísimo el correcto análisis de la normativa, para saber si efectivamente los tribunales de justicia han recibido los argumentos idóneos, oportunos, fundamentados y claros y en definitiva si el malogrado resultado de tales

sentencias se debe en parte a tales defectos, más que a una falta de conocimiento de las normas impositivas por parte de los sentenciadores.

C. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

1. Objetivo General

Determinar si es procedente registrar gastos con incidencia tributaria en una sociedad que por razones lógicas del negocio no generan ingresos en un mismo período tributario, pero si son necesarios para la ejecución de éste ya que el objetivo principal es generar renta, aún, cuando éstos aún no se materialicen.

2. Objetivos Específicos

- a. Revisar y analizar el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta;
- b. Revisar y analizar la Jurisprudencia Administrativa más relevante en torno al artículo 31 de la LIR, emitida por el Servicio de Impuestos Internos al respecto;
- c. Revisar la Jurisprudencia Judicial al respecto;
- d. Verificar si en la Ley sobre Impuesto a la Renta se establece como requisito la existencia de correlación ingreso y gastos;

D. HIPÓTESIS DE TRABAJO

Es de común aplicación que no sólo se exige la acreditación de que un ingreso está relacionado con determinados gastos que han sido necesarios para producirlo; sino que requiere que el gasto efectivamente produzca determinados ingresos, incluso en el mismo período tributario.

Desde luego, dentro de los requisitos que el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta establece para considerar un gasto como necesario, no figuraría aquel que exija la existencia de ingresos o utilidades para que sea factible, desde el punto de vista tributario, su deducción.

Por lo tanto, es fundamental precisar que se entiende por gasto aceptado y la definición que conlleva a que exista una correcta correlación entre ingresos y costos.

Es más, resulta propio de la lógica económica y empresarial, el que se incurra en gastos presentes para generar ingresos futuros, ingresos cuya existencia es en todo caso incierta, sin que nuestro ordenamiento tributario impida la rebaja de tales gastos.

Esta lógica legal tributaria queda de manifiesto a propósito de la regulación de otro de los gastos que el artículo 31 regula especialmente en el N° 9, cual es el relativo a la organización y puesta en marcha de la empresa. De esta norma se concluye claramente, que los gastos pueden deducirse en un determinado periodo tributario, aun cuando la empresa no haya generado ingresos en ese periodo.

Es más, resulta perfectamente posible que se incurra en gastos que no sólo no produzcan renta alguna en el mismo periodo, sino en ninguno. Tal como existen iniciativas de negocios que producen utilidades, existen las que producen pérdidas o que, incluso, no llegan a producir renta alguna. Lo que el legislador requiere es que los gastos se hayan materializado con el objeto de producir rentas o que tengan una potencia de generarlas, pero no que estas efectivamente se produzcan.

Sin duda facilitaría la fiscalización en la materia el que, para aceptar la deducción de un gasto, deba demostrarse la existencia de un ingreso en el mismo

período relacionado con él. Pero la Ley no contemplaría semejante requisito, de ser así, no corresponde al ente fiscalizador agregar requisitos para aceptar un gasto.

El requerimiento acá analizado no sólo incurriría en el vicio de hacer una exigencia no prevista por el legislador, sino que carece de racionalidad práctica y económica.

El problema planteado y que pretendemos analizar se puede formular mediante la siguiente interrogante:

¿Existiría una correcta interpretación del concepto de correlación de ingresos, costos y/o gastos por parte de los profesionales y el SII?, el cual se desarrollará en el tercer capítulo de esta investigación.

Esta investigación es de carácter descriptivo, pues dice relación con la descripción de los efectos tributarios que podrían derivar de un incorrecto entendimiento y aplicación, en su caso, de las normas tributarias que regulan la activación de gastos tributarios, en función de la correlación de ingresos y costos y/o gastos.

Por consiguiente, las hipótesis de trabajo de esta investigación es la siguiente:

La hipótesis a validar es que la normativa tributaria vigente no contemplaría que, para aceptar la deducción de un gasto, deba demostrarse la existencia de un ingreso en el mismo período relacionado con él, específicamente conforme a los requisitos indicados en el artículo 31 de la LIR.

E. METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN

La sistematización que pretende desarrollar en esta tesis implica seguir un método de inferencia deductiva, en el que se analizará la normativa vinculada a la activación de gastos tributarios, en función de la correlación de ingresos, costos y/o gastos, para seguir de manera particular, con los efectos tributarios que derivan de su incorrecto entendimiento y aplicación.

2. MARCO TEÓRICO

A. MARCO CONCEPTUAL Y NORMATIVO

El marco conceptual de esta investigación refleja nuestra posición como investigadores en el desarrollo de este estudio.

Las características de este marco conceptual están referidas a aspectos tales como:

Definiciones.

Teorías y principios.

Referencias bibliográficas.

Jurisprudencia administrativa y judicial.

Dependiendo de los criterios anteriores, tenemos una perspectiva específica al trabajo, que permitió construir las hipótesis y esbozar un flujo para la investigación en una perspectiva y en un espacio de tiempo determinado. Se pretende establecer las relaciones en el material investigado y lograr finalmente responder las preguntas de hipótesis planteadas.

B. TÉCNICAS DE RECOLECCIÓN DE DATOS Y TRATAMIENTO DE LA INFORMACIÓN.

Para esta investigación se contempla obtener la información de la normativa jurídica, doctrina y estudios de similar naturaleza, que permita ampliar el conocimiento y la interpretación de las normas.

Asimismo, se consultará jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos y del Tribunal Tributario y Aduanero, como una función auxiliar que facilita la explicación y análisis de los temas, todo con el objeto de contestar finalmente las hipótesis de trabajo, considerando que se trata de temas jurídicos y normativos.

C. ALCANCE DEL MARCO CONCEPTUAL

Como introducción conceptual, antes de analizar la normativa vigente en nuestro derecho tributario sobre los efectos tributarios que derivan del incorrecto entendimiento de la normativa que regula la activación de gastos tributarios, en función de la correlación de ingresos, costos y/o gastos, analizamos los siguientes conceptos que estimamos relevantes:

1. Gasto

La Real Academia Española de la Lengua (RAE), define el término «gasto» en la acepción deducible como *"Cantidad que por Ley puede restar el contribuyente al fijar la base imponible de un tributo"*.

El diccionario básico tributario contable del Servicio de Impuestos internos, define Gasto como *"Desembolso en el que ha incurrido una empresa para obtener ingresos"*.

2. Necesario

La Real Academia Española de la Lengua, define el término «necesario» como *“aquello que es menester indispensablemente o hace falta para un fin”*.

3. Pagado

Dar a otra, o satisfacer, lo que le debe.

4. Adeudando

Hacer deudor a alguien, obligarle por deuda, favor, etc.

5. Estimado

Cálculo o valoración anticipados, generalmente del coste de alguna cosa.

6. Provisión

Prevención de mantenimientos, caudales u otras cosas que se ponen en alguna parte cuando hagan falta.

7. Gasto diferido

Diferir es retrasar, posponer o demorar algo. Diferir un gasto es imputarlo en cuentas en un momento posterior a aquél en que corresponda hacerlo, en función del criterio de imputación temporal que sea aplicable.

Así, si el criterio utilizado es el del devengo -momento en que tenga lugar la corriente real de bienes o servicios, con independencia de cuándo se produzca la corriente monetaria o financiera-, se estará difiriendo un gasto devengado en el año n (por ejemplo, por la compra de materiales para fabricar un producto,

puestos a disposición en el año n) si su imputación contable se realiza en el año n+1. Y lo mismo ocurriría si se utilizara un criterio de imputación temporal diferente ("caja" o "cobros y pagos").

La acción de diferimiento se puede contemplar desde la óptica mercantil contable y desde la fiscal, aunque los efectos o consecuencias son diferentes.

D. ANÁLISIS DEL CONCEPTO DE GASTO NECESARIO

Las empresas generan desembolsos para producir la renta, los cuales contablemente son rebajados de las cuentas de resultados, sin embargo, la Ley de la Renta se pronuncia al respecto, señalando en su artículo 31 los requisitos para que un gasto sea aceptado tributariamente y proceda su rebaja de la renta bruta, para ello en este capítulo se analizará el concepto de gasto necesario y sus características, en conjunto con los gastos que no se deducirán de la renta bruta.

El concepto de «gasto necesario» no está definido en la Ley de la Renta, por lo que se debe recurrir al sentido natural y obvio que da el Diccionario de la Lengua Española al término «necesario» y que es «aquello que es menester indispensablemente o hace falta para un fin». De ello se infiere que cumple este requisito aquel gasto inevitable u obligatorio.

A raíz de que no hay una interpretación clara del concepto de gasto necesario, a continuación, se citan algunos pronunciamientos por parte del Servicio y entidades del Estado, con el fin de poder conocer las características reales del concepto y posteriormente analizarlas.

El Oficio N° 2.566 del 29 de junio de (2000) del Servicio, define el concepto de gastos necesarios para producir la renta, entendiéndose por tales: aquellos desembolsos de carácter inevitable u obligatorio en relación con el giro del negocio, no considerando solamente la naturaleza del gasto, sino que, además, su monto, es decir, hasta que cantidad el gasto es necesario para producir la renta. Asimismo, deben reunir la doble condición de ser comunes, habituales y regulares, por una parte, y por otra, inevitables, obligatorios, imprescindibles o indispensables para producir la renta.

La Corte Suprema, donde señala un pronunciamiento a través de un dictamen como: aquellos gastos que se relacionan directamente con el ejercicio o giro de la sociedad, que sean necesarios para producir la renta, y que tengan el carácter de inevitables y obligatorios. Se trata de desembolsos en que forzosamente ha debido incurrir el contribuyente para generar la renta líquida imponible que se pretende determinar.

Otros fallos del más alto Tribunal del país, han agregado a la acepción de necesario anteriormente indicada, la tercera acepción del Diccionario de la Lengua Española, es decir, la que señala que necesario significa “lo que es menester indispensablemente o que hace falta para un fin” y también se han limitado a definir en otras ocasiones este mismo concepto en forma más moderada simplemente como “aquello que es indispensable o hace falta para un fin” (Sotomayor Klapp, Concepto general de los gastos necesarios ante la jurisprudencia tributaria, 2005).

Los Tribunales de Justicia han indicado que el gasto es necesario “aun cuando no exista una relación inmediata y directa entre el gasto y la renta”, aun cuando no aparece como una jurisprudencia uniforme” (Endress Gómez, 2007).

Sin embargo, algunos autores no están de acuerdo con las características del concepto de gasto necesario que ha entregado el Servicio, ya que, éstas son muy limitadas y restringidas, haciendo más difícil la aceptación del gasto, por lo cual, los autores que se mencionan a continuación entregan su opinión crítica al concepto en análisis, queriendo demostrar que de esta forma sería más factible la aceptación del gasto.

El profesor Dumay (citado por Sotomayor Klapp) (2005) señala: “la aceptación del gasto se evalúa en función del objeto perseguido y no de los resultados concretos que se logran”.

González Poveda (citado por Sotomayor Klapp) (2005) “señala que el gasto será deducible siempre que existe una relación causal entre gasto y la actividad productiva de la empresa”.

Buireu Guarro y Sanz Gadea (citado por Sotomayor Klapp) (2005) “los que consideran el único límite de los gastos necesarios, sería que por esta vía se hicieran distribuciones encubiertas de beneficios de la sociedad”.

Giannini (citado por Sotomayor Klapp) (2005) cita en los siguientes términos: gastos necesarios o al menos útiles para la producción de la renta, en el sentido que sin ellos ésta no existiría o sería menor”.

Pedro Massone (citado en Endress Gómez) (2007) señala: el concepto de gasto necesario para producir la renta está íntimamente vinculado al principio que los autores denominan de autonomía de gestión de la empresa, conforme al cual corresponde a ésta apreciar la oportunidad y necesidad de sus gastos, de manera que el fisco sólo le corresponde una labor de fiscalización, tendiente a impedir abusos.

E. ANÁLISIS DEL INCISO 1º DEL ARTÍCULO 31 DE LA LIR

“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 1º, 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 combustibles, 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.”.

Tal como se señala en el inciso 1° de este artículo para que un gasto sea aceptado debe cumplir los siguientes requisitos y así proceda su deducción de la renta bruta:

Gastos necesarios para producir la renta

Que, no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30 de la LIR.

Que, estén pagados o adeudados

Que se hayan efectuado durante el ejercicio comercial correspondiente

Que se acrediten o justifiquen fehacientemente ante el Servicio.

F. INTERPRETACIÓN DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS RESPECTO DEL ARTÍCULO 31 DE LA L.I.R.

La interpretación del órgano administrativo respecto a estos requisitos la podemos encontrar en la Circular N° 56 de 2007 recientemente derogada por la Circular N° 38 de 2018.

“Conforme al artículo 31°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del Decreto Ley N°824, de 1975, este Servicio ha impartido instrucciones y emitido diversos pronunciamientos mediante los cuales se ha señalado que, para que un gasto pueda ser calificado de necesario para producir la

renta y pueda, en consecuencia, deducirse al fijar la base imponible del impuesto a la renta, debe reunir los siguientes requisitos copulativos:

- a. Que se relacione directamente con el giro o actividad que se desarrolla;
- b. Que se trate de gastos necesarios para producir la renta, entendiéndose esta expresión en el sentido de lo que es menester, indispensable o que hace falta para un determinado fin, contraponiéndose a lo superfluo. En consecuencia, el concepto de gasto necesario debe entenderse como aquellos desembolsos de carácter inevitables u obligatorios respecto del giro del negocio, considerándose no sólo la naturaleza del gasto, sino que además su monto, es decir, hasta qué cantidad el gasto ha sido necesario para producir la renta del ejercicio anual, cuya renta líquida imponible se está determinando;
- c. Que no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta;
- d. Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, sea que éste se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio. De este modo, para el debido cumplimiento de este requisito, es menester que el gasto tenga su origen en una adquisición o prestación real y efectiva y no en una mera apreciación del contribuyente; y
- e. Por último, que se acrediten y justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos, es decir, el contribuyente debe probar la naturaleza, necesidad, efectividad y monto de los gastos con los medios probatorios de que disponga, pudiendo el Servicio impugnarlos, si por razones fundadas no se estimaren fehacientes.

G. INTERPRETACIONES Y PRONUNCIAMIENTOS RESPECTO DE LOS REQUISITOS DEL ARTÍCULO 31 DE LA LIR.

1. Que se relacione directamente con el giro de la actividad

En pronunciamiento sobre la deducibilidad como gasto necesario para producir la renta líquida de Primera Categoría, de honorarios por la defensa judicial ante un litigio tramitado en el extranjero, el Servicio de Impuestos Internos ha indicado lo siguiente:

“2. La necesidad del gasto, implica determinar, en cada caso concreto considerando las circunstancias particulares de la actividad o negocios desarrollados por el contribuyente, si el tipo o clase de desembolso incurrido, favorece y ayuda a la actividad generadora de la renta afecta a IDPC.

En este sentido, el artículo 31 de la LIR, exige una correlación entre el desembolso y la generación de la renta afecta a impuesto, siendo relevante que aquel contribuya a la producción de la renta tributable. En todo caso, la norma no exige que el gasto conlleve la obtención de un resultado positivo o utilidad en el mismo período por el contribuyente, bastando apreciar una vinculación entre el gasto incurrido y su incidencia en el resultado de la gestión de negocios en su globalidad, analizada esta necesidad desde el punto de vista tributario y en conformidad con el citado artículo 31.

En lo concerniente al monto del desembolso, un gasto puede estimarse como necesario para producir la renta cuando su valor o precio guarda relación con precios similares de mercado, considerando las circunstancias particulares de la operación.

De acuerdo a lo señalado por el contribuyente, el pleito incoado en los Estados Unidos de Norteamérica sería determinante para la continuidad de la actividad generadora de la renta afecta a IDPC de la empresa fiscalizada, ya que el litigio se relaciona con la fabricación y venta de su único producto y con el reciclaje de otro producto que se utiliza como materia prima.

Cabe tener presente, además, que el derecho a defensa es un derecho consagrado en nuestra Carta de Derechos Fundamentales. En efecto, el artículo 19 N°3, de la Constitución Política de la República prescribe que *“Toda persona tiene derecho a defensa jurídica en la forma que la Ley señale y ninguna autoridad o individuo podrá impedir, restringir o perturbar la debida intervención del letrado si hubiere sido requerida”*.

Así, toda defensa de un contribuyente, asumida por un letrado, que se relacione con materias propias del giro de la empresa, ya sea en materias laborales, civiles, administrativas, tributarias, u otras materias que deba enfrentar en su giro habitual, constituye el ejercicio legítimo del derecho a defensa asegurado por la Constitución.

En ese contexto, los desembolsos realizados para procurar una defensa judicial en este litigio revestirían el carácter de necesarios para producir la renta, al ser inevitables para la subsistencia comercial del negocio, lo que deberá acreditarse en la instancia de fiscalización respectiva.

En cuanto a su monto, este sería deducible en toda su magnitud si los honorarios cobrados obedecen a condiciones normales de mercado, considerando las circunstancias particulares de la operación.

De esta forma, no se comparte la apreciación de la Dirección Regional que consulta, de supeditar la procedencia o improcedencia de la deducción como gasto de los honorarios por la defensa en juicio, al eventual resultado del pleito, ya que el derecho a defensa existe con independencia de lo que el Tribunal determine en definitiva sobre el asunto controvertido.

Asimismo, el artículo 31 exige que el gasto se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio comercial cuya utilidad se está determinando, por lo cual esperar el eventual resultado del juicio tornaría en extemporáneo el gasto por el concepto analizado, atendiendo que de acuerdo a lo informado éstos habrían sido pagados o adeudados en el año calendario 2011.” (Ord. N° 2984, de 28.10.2016).

Respecto de los gastos por concepto de costas personales del contribuyente que es condenado a su pago.

“Los desembolsos incurridos por los contribuyentes señalados, por concepto de costas personales a las que han sido condenados en los recursos de protección en cuestión, no cumplen los requisitos establecidos en el artículo 31, de la LIR, y por lo tanto están sujetos a lo dispuesto en el artículo 21, del mismo texto legal, aun cuando sean de carácter obligatorio al estar establecidos mediante sentencia judicial, pues no se trata de gastos necesarios para producir sus rentas al no estar relacionados con su giro ni estar destinados a generar sus ingresos; sino que su objeto es resarcir los gastos en que ha incurrido la parte vencedora en el procedimiento jurisdiccional, iniciado por el incumplimiento de las normas que regulan la adecuación de los planes de salud y que los tribunales han calificado de arbitrario.” (Ord. N° 137, de 22.08.2016).

2. Que se trate de gastos necesarios para producir la renta

El SII ha señalado en reiteradas ocasiones que el gasto para ser necesario debe revestir el carácter de ineludibles, indispensables y obligatorios, en razón de la naturaleza de sus funciones y las normas o reglamentos válidamente aplicables por la autoridad pública respectiva a las actividades que desarrollen, tienen el carácter de gastos que revisten las condiciones y características que el artículo 31º de la Ley de la Renta establece para aceptarlos como una deducción para los efectos de determinar la renta líquida imponible anual. De lo anterior se interpreta que los gastos son necesarios cuando es obligatorio e indispensable.

Este mismo criterio ha sido sostenido por nuestra Corte Suprema, al señalar que el pago de una indemnización exigida vía tribunales, configura un gasto rechazado. “Es del todo evidente que, el haber incurrido en el incumplimiento de las obligaciones laborales (del artículo 184 del Código del Trabajo) que derivaron en la condena al pago de una indemnización, no puede originar derecho o beneficio alguno a la responsable de la desidia o negligencia que originó dicho pago. Además, lo pretendido por la reclamante repugna a la letra y al espíritu de la disposición legal que regula la procedencia de deducir como gasto necesario para producir la renta, calidad que en ningún caso se le puede atribuir al pago de la citada indemnización, pues este pago no se habría producido si se hubiese observado la normativa laboral y de prevención de accidentes del trabajo a que se encuentra obligada la reclamante. Consecuencia de lo anterior, el pago de dicha indemnización le generó un gasto a la empresa que no cumple con los requisitos de ser inevitable o indispensable para generar los ingresos del giro, afectos a la Ley de Impuesto a la Renta, como lo dispone el inciso primero del artículo 31 de la citada Ley, no

pudiendo la empresa transformar una sentencia condenatoria, en un derecho tributario, beneficiándose al rebajar la indemnización a que ha sido condenada, de la Renta Líquida Imponible en pos de una menor tributación, por lo que este Tribunal Tributario ha llegado a la convicción que el pago de la indemnización tiene la característica de gasto rechazado, para los efectos tributarios" (Corte Suprema, Rol 2585-2010, de 08.07.2010).

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

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

considerarse, además, para los efectos de lo dispuesto por el artículo 21 de la Ley del ramo. (Ord. N° 167 de 13.01.1992).

En lo que respecta a los Beneficios para los socios o dueños de la empresa, el Oficio N°40 de 02.01.1992 establece que "No procede aceptar como gastos necesarios para producir la renta de las empresas, los desembolsos en que incurren por concepto de pago de primas de seguros de vida contratados en beneficio de esas mismas empresas y tomados a nombre de sus ejecutivos y/o socios, ya que el hecho de aceptar una deducción de este tipo de desembolso implicaría, en la especie, provisionar o anticipar un gasto, el que, precisamente, no cumple con los requisitos indispensables para ser deducido como tal gasto, al estar cubriendo eventuales contingencias que pudiera causar a la empresa correspondiente el fallecimiento de alguno de sus ejecutivos o socios".

Con respecto al pago de cuotas a organizaciones gremiales a las cuales se encuentre adscrito el contribuyente el Oficio N° 6473 de 16.12.2003, señala que "Ahora bien, respecto de los aportes que efectúen las empresas afiliadas a las asociaciones gremiales se expresa que este Servicio ha establecido mediante algunos pronunciamientos que dichos desembolsos deben ser aceptados como gasto, y por ende, pueden ser deducidos de la renta bruta, en la medida que tales erogaciones estén establecidas en los estatutos de la asociación gremial respectiva, con caracteres de uniformidad y generalidad y siempre que se destinen al cumplimiento de los fines propios de la asociación, los cuales deben estar claramente establecidos en sus estatutos dentro del objeto principal de la entidad, y en beneficio directo o indirecto del desarrollo y perfeccionamiento de sus asociados.

Lo anterior es aplicable independientemente del hecho de que las cuotas que se erogan estén establecidas en calidad de ordinarias o extraordinarias, puesto que, como se señaló anteriormente, lo que interesa es que dichas erogaciones se encuentren previstas en los estatutos con caracteres de generalidad y uniformidad en los términos indicados precedentemente y vayan en beneficio de sus asociados

En otras palabras, respecto del asociado que paga dichas cuotas, éstas constituyen un gasto aceptado tributariamente y, en consecuencia, pueden ser deducidas de la renta bruta de la Primera Categoría, en la medida que las referidas erogaciones se encuentren establecidas en los estatutos de la respectiva asociación; que tengan el carácter de general para todos los asociados, su monto se fije de acuerdo a ciertos parámetros de medición, y estén destinadas al cumplimiento de los fines propios de la asociación, los cuales deben estar claramente establecidos en sus estatutos dentro del objetivo principal de la entidad corporativa de que se trata, y en beneficio directo o indirecto del desarrollo y perfeccionamiento de las empresas asociadas.

No ocurre lo mismo, cuando se trata del pago de cuotas efectuadas por una empresa a una asociación gremial determinada respecto de la cual no se encuentra afiliada, atendido a que en la especie tal desembolso no reúne los requisitos que exige el artículo 31 de la Ley del ramo y detallados en el N° 3 precedente, especialmente el señalado en la letra b) del citado numerando, para ser calificado de un gasto necesario para producir la renta de la empresa, ya que para el desarrollo de las actividades propias de la empresa no es indispensable que se encuentre afiliada a alguna asociación gremial, pudiendo dicha empresa prescindir del citado gasto, sin que esto afecte la generación de la renta respectiva.

Ahora bien, en el caso que Ud. plantea de empresas no asociadas que efectúan aportes a la asociación gremial, en el evento que ellos sean requeridos como condición para la obtención de los subsidios estatales que, según señala en su presentación, intermedia ese Instituto, considerando que tales subsidios constituyen ingresos de los contribuyentes que los obtengan, el aporte que así realicen puede ser considerado un gasto necesario para producir la renta, pues se cumpliría al respecto con la exigencia de existir la debida correlatividad entre los ingresos y los gastos para ser aceptados tributariamente, siempre que concurren los demás requisitos legales.

Finalmente, se expresa que las empresas afiliadas a las asociaciones gremiales respectivas, las cuotas que enteren a dichas entidades para el cumplimiento del requisito señalado en la letra e) del N° 3 precedente, se deben acreditar con los respectivos comprobantes de ingresos que deben emitir las asociaciones gremiales beneficiarias de las mencionadas cantidades, documentos que deben contar como mínimo con la individualización de las partes, monto de las cuotas pagadas, su calidad de ordinaria o extraordinaria, fecha de su aporte; documento que no requiere ser timbrado por este Servicio. Los mismos requisitos deberán cumplir los aportes que se efectúen en el caso señalado en el párrafo final del número anterior.

Con relación a las dádivas de cohecho o soborno que un contribuyente pueda efectuar, considerando que dichos conceptos implican corromper a alguien para conseguir de él algo, resulta evidente que en ningún caso pueden aceptarse como gastos deducibles y, en consecuencia, restarse al fijar la base imponible del impuesto a la renta, por cuanto, cualesquiera fueren las circunstancias en que se

efectúen, es inconcebible jurídicamente estimarlos inevitables u obligatorios para el giro de un negocio, pues ninguna actividad económica requiere forzosamente para su desarrollo de exacciones ilegítimas o ilícitas.

Por ello es que la deducción como gasto de las dádivas de cohecho o soborno no es aceptada en el marco de la legislación tributaria nacional. El riesgo de que tales dádivas puedan deducirse si se les simula bajo la forma de gastos legítimos, es considerablemente reducido si se tiene presente que, como se señaló, la jurisprudencia administrativa y el accionar de fiscalización del Servicio exigen que el contribuyente deba probar la naturaleza, necesidad en relación con el giro del negocio, efectividad y monto de los gastos incurridos, con los medios probatorios que disponga o con aquellos que pueda requerir esta repartición, pudiendo impugnar dichos medios si por razones fundadas no los estima fehacientes. (Ord. N° 4087, de 19.10.2005)

En el evento que una empresa en su calidad de principal y que por aplicación de las normas laborales pertinentes, deba responder solidaria o subsidiariamente de las obligaciones laborales y previsionales que afecten a su contratista en favor de los trabajadores de ésta, las cantidades que destine a dicho cumplimiento no constituirán un gasto necesario para producir la renta, por cuanto con el pago la empresa principal adquiere un derecho para su reembolso que no le produce disminución patrimonial. En caso que no pueda obtener el reembolso de dichas cantidades, podrá rebajar como gasto necesario para producir la renta el crédito incobrable castigado durante el año, siempre que se haya contabilizado oportunamente y se hayan agotado prudencialmente los medios de cobro, de

conformidad con lo dispuesto por el N°4 del artículo 31 de la LIR. (Oficio N°1946 de 03.08.2012).

Las empresas obligadas a otorgar sala cuna y jardines infantiles a sus trabajadores, podrán rebajar como gasto tributario las sumas destinadas a pagar estos beneficios, ya sea que les hayan sido facturado directamente o a través de un mandatario, según se trate, respectivamente, de un mandato con o sin representación, siempre que dichos desembolsos cumplan con los requisitos que al efecto establece el artículo 31, de la LIR. Lo mismo y bajo las mismas condiciones y requisitos, ocurre con las sumas que la empresa mandataria les cobre por la administración del beneficio contratado con ellas. En lo que dice relación con el Impuesto al Valor Agregado tales servicios están exentos de este tributo y la documentación a emitir va a depender si el mandato es con o sin representación. (Oficio N°2934 de 29.10.2012)

Según la Circular N° 49 de 2006, se acepta como gasto necesario para producir la renta, las cantidades que desembolsen las empresas en la construcción y mejoramiento de caminos públicos, y no respecto de los desembolsos por trabajos en caminos que no hubiesen sido declarados como públicos por Decreto Supremo, sólo en la medida que exista el respectivo Convenio Ad Referéndum debidamente aprobado y firmado, y un análisis financiero que permita comparar la estructura de costos. Respecto a las labores efectuadas en vías o caminos situados en terrenos propios de la empresa y respecto a las labores efectuadas en vías o caminos sobre los cuales tiene servidumbre de tránsito es aplicable el Oficio N° 683 de 2009. En cuanto al derecho real de servidumbre, constituye un activo intangible de la empresa, que, si bien posee un valor económico para su titular, no puede acogerse

a las normas sobre depreciación contenidas en el N° 5, del artículo 31, de la LIR. (Oficio N° 1961 de 25.08.2011).

3. Que se haya incurrido efectivamente en el gasto

Los gastos pagados o adeudados por una empresa, deben corresponder al período en que efectivamente ellos se producen, los que deberán tener, además, una directa relación con los beneficios obtenidos. Por lo tanto, aquellos egresos del período que deben ser consumidos como gastos en ejercicios futuros, o los gastos que por su naturaleza no pueden ser amortizados de inmediato, permanecerán transitoriamente en el activo de la empresa hasta ser cargados como pérdidas en el ejercicio que corresponda.

Además, debe tenerse presente que todos los gastos que se rebajen como pérdida del resultado de la empresa, deben ser propios o estar en relación a la actividad generadora de la renta.

Cuando el SII señala que el gasto debe ser pagado o adeudado, esto quiere decir que "en cuanto declara que el concepto de «adeudado» se refiere al momento en que el pago de la deuda es exigible por el acreedor, de acuerdo con los términos del respectivo contrato o convención. Por consiguiente, no procederá la aceptación como rebaja de la renta bruta de Primera Categoría de los gastos pendientes, si el pago de dichos gastos no es exigible por el acreedor de ellos, de acuerdo con los términos del respectivo contrato o convención". (Párrafo 6(12)-40.02, Manual del SII)

De la misma forma el SII ha señalado que el gasto se considerará necesario cuando estos han sido financiados por personas distintas a la empresa (en este

caso los accionistas), no incurriendo la empresa en gasto alguno (Oficio N° 2.419 de 15.10.1997).

En ese mismo sentido, el ente fiscalizador a través de la Circular N° 18 de 17.02.1976 al señalar que "Para que un gasto se estime adeudado por la empresa, se hace imperativa la existencia de una obligación de pago posterior que resulte indefectible, es decir, que la obligación de pago no sea eventual; todo ello independientemente de su exigibilidad". Este mismo texto señala que "En otros términos, el gasto por indemnización se estima adeudado cuando su pago posterior deba materializarse obligadamente, lo que ocurre cuando las indemnizaciones constan en un contrato colectivo, acta de avenimiento o contrato individual de trabajo y dicho pago sea exigible tanto si el término del contrato de trabajo es imputable a la empresa o al trabajador".

Tratándose de gratificaciones o participaciones legales el SII ha señalado a través de la Circular N° 88 de 25.09.1979 que "Al tenor de lo dispuesto por el número 6 del artículo 31, toda remuneración por servicios personales de los trabajadores que signifique para la empresa incurrir efectivamente en un gasto, se encuentre éste pagado o pendiente de pago al término del ejercicio, constituye un gasto deducible para los fines tributarios; sin perjuicio de las atribuciones que tiene el Servicio para regular su cuantía o rechazarlas como gasto por estimarlas innecesarias para producir la renta.

Al referirse la citada disposición que la rebaja de los gastos opera incluso cuando ellos se encuentren adeudados, debe entenderse que tal circunstancia se materializa desde el instante en que nace para la empresa deudora la obligación de

pago, lo cual es con total independencia de la fecha u oportunidad en que el acreedor, en este caso, el trabajador, pueda exigir el cumplimiento de la obligación.

De acuerdo a lo anteriormente expresado, las gratificaciones legales, esto es, las que obligatoriamente deban pagarse en virtud de una disposición legal, como aquellas de carácter contractual, que nacen en virtud de convenios colectivos, actas de avenimiento o contrato individual, constituyen un gasto necesario del ejercicio a que correspondan las remuneraciones o utilidad que ha servido de base para su cálculo, según sea el caso.

En aquellas situaciones en que de acuerdo a contratos suscritos con sus trabajadores una empresa se obligue a pagar una gratificación, incluso cuando la gestión comercial dé como resultado una pérdida, el trabajador devenga un beneficio a su favor que conlleva para la empresa una obligación de pago que gravitará como gasto en el mismo ejercicio y, consecuentemente, aumentará la pérdida de éste para los efectos tributarios.

Para el caso de las gratificaciones y participaciones voluntarias que una empresa acuerde pagar a sus trabajadores, es importante señalar que obviamente deben entenderse aquellas que no nacen de una Ley, convenio, acta de avenimiento o contrato individual o colectivo, de tal modo que su origen se encuentra en una actitud unilateral de la empresa, sin que medie por ello obligación legal o contractual que la obligue al pago.

Respecto de esta materia el número 6 del artículo 31 expresa claramente que las participaciones y gratificaciones voluntarias gravitan como gasto en el ejercicio en que se paguen efectivamente o en el que se contabilicen a favor de los trabajadores en forma nominada, esto es, individualizando a los beneficiarios. Por

otra parte, para la aceptación como gasto es necesario que éstas cumplan con los demás requisitos que en el mismo número 6 se señalan, como ser que ellas sean repartidas a cada empleado y obrero en proporción a los sueldos y salarios pagados durante el ejercicio, así como en relación a la antigüedad, cargas de familia u otras normas de carácter general y uniforme aplicables a todos los empleados o a todos los obreros de la empresa.

Las provisiones globales para el pago de participaciones y gratificaciones voluntarias que no impliquen un abono en cuenta a favor de los respectivos beneficiarios, no se aceptarán como gasto del ejercicio en que se efectúe la provisión, ni aun cuando se establezca la identidad de los beneficiarios y se alegue que su reparto se hará en las condiciones establecidas en el artículo 31, N 6; pues, como se dijo, la Ley exige que se cumpla con su pago o abono en cuenta.

Distinta es la situación de las participaciones y gratificaciones obligatorias (legales y/o contractuales), las cuales se deben aceptar como gasto por el solo hecho de estar adeudadas, ya que, en este caso, la Ley no exige su pago o abono en cuenta en el ejercicio en que se devengan. Sin embargo, deberá acreditarse que éstas se adeudan y al mismo tiempo establecer la identidad de los beneficiarios, todo ello en la oportunidad que lo solicite el Servicio.

Si en un ejercicio comercial dado se determina una pérdida, ésta no gravita en el tratamiento tributario de las gratificaciones, toda vez que su incidencia como gasto guarda relación con el ejercicio en que haya nacido la obligación de su pago en virtud de una Ley o contrato de trabajo; o en el ejercicio en que se paguen efectivamente o se aprovisionen nominadamente cuando se trate de gratificaciones voluntarias.

En relación con este tipo de remuneraciones cabe expresar que de acuerdo a lo establecido por el artículo 61 del Código del Trabajo, la citada norma complementa los requisitos exigidos por el artículo 31 de la Ley de la Renta para aceptar como gastos las remuneraciones de que se trata y no ofrece inconvenientes su aplicación en el caso de remuneraciones que hayan sido pagadas por la empresa.

No obstante, es preciso reiterar la situación especial de las remuneraciones adeudadas por la empresa a sus trabajadores a la fecha del balance y cuya anotación en el Libro Auxiliar de Remuneraciones queda pendiente hasta que ellas se paguen.

En consecuencia, las remuneraciones adeudadas a los trabajadores se aceptan como gasto siempre que cumplan los requisitos exigidos por el artículo 31 de la Ley de la Renta, aun cuando no se encuentren registradas en el Libro Auxiliar de Remuneraciones a la fecha del balance por no haberse éstas pagado, pero bajo la condición que aparezcan anotadas en dicho libro auxiliar a la fecha en que se produzca su pago efectivo.

En ese mismo orden de ideas, el ente fiscalizador ha señalado que "Las provisiones anuales que deban efectuar las empresas para solventar gastos que revistan el carácter de ineludibles, indispensables y obligatorios, en razón de la naturaleza de sus funciones y las normas o reglamentos válidamente aplicables por la autoridad pública respectiva a las actividades que desarrollen, tienen el carácter de gastos que revisten las condiciones y características que el artículo 31º de la Ley de la Renta establece para aceptarlos como una deducción para los efectos de determinar la renta líquida imponible anual". (Oficio N° 1408 de 30.03.1977)

En esa misma línea el SII a través del Oficio N° 2517 de 07.05.1976 ha señalado que "efectuar una provisión por un gasto que en el fondo es similar al pago de los sueldos, salarios y otras remuneraciones normales que perciben los trabajadores no resulta atendible, toda vez que en el hecho sería lo mismo que provisionar los sueldos del ejercicio siguiente".

Respecto a la posibilidad de deducir como gastos necesarios para producir la renta, aquellos amparados por documentos que acreditan prestaciones o cirugías médicas realizadas por médicos a usuarios de esa empresa, servicios que no constan en boletas o facturas, sino que, en protocolos, fichas médicas y presupuestos de honorarios médicos, donde se indica el arancel Fonasa de cada prestación y los honorarios del equipo médico quirúrgico, el Servicio de Impuestos Internos ha indicado lo siguiente:

“El inciso primero, del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), 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 de la misma Ley, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante este Servicio.

De acuerdo a los antecedentes descritos, el objeto de la consulta es determinar si procede aceptar la deducción como gasto de los honorarios médicos adeudados y no pagados en un ejercicio, sin que exista en forma previa la emisión de una boleta o factura, constanding su efectividad en instrumentos privados de diversa índole, mencionándose a vía de ejemplo, protocolos operatorios, fichas médicas, presupuestos de honorarios médicos y avisos de cobranza y documentos

en que consta el arancel Fonasa de cada prestación, etc. De acuerdo a ello, es necesario analizar especialmente el cumplimiento de dos de los requisitos exigidos por el inciso primero, del artículo 31 de la LIR, cuales son; que dichas cantidades se encuentren pagadas o adeudadas, y que se acrediten fehacientemente antes este Servicio.

En el primer caso, es necesario que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, sea que éste se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio. De este modo, para el debido cumplimiento de este requisito, es menester que el gasto tenga su origen en una adquisición o prestación real y efectiva y no en una mera apreciación o estimación del contribuyente. Que el gasto se encuentre adeudado, implica para el deudor que ha nacido la obligación de pago, aun cuando ésta pueda ser exigida con posterioridad por haberse estipulado un plazo u oportunidad para dicho pago, mientras que para el acreedor implica el nacimiento de un derecho correlativo, el cual es coincidente con el concepto de renta devengada.” (Ord. N° 2069, de 12.11.2014).

En lo que respecta de acuerdo a la deducción de gastos por incurrir por reparación de inmuebles por daños causados en sismo, El Servicio de Impuestos Internos ha manifestado lo siguiente:

“Como puede apreciarse, uno de los requisitos establecidos en dicha norma legal para la deducción de los gastos es que se haya “Pagado” o, en su defecto, se esté “adeudando” a alguien, en virtud de un título de obligatorio para el contribuyente. De esta forma, no tendrán esta característica aquellos gastos “estimados” por el contribuyente, en cuyo caso no procederá su deducción de la renta bruta del ejercicio en que esto ocurra.” (Ord. N° 0317, de 28.11.1986).

4. Acreditar o justificar fehacientemente el gasto

Que los gastos se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio. En otros términos, el contribuyente deberá probar la naturaleza, necesidad, efectividad y monto necesario de los gastos, pudiendo el Servicio calificar los medios probatorios ofrecidos.

Además, y dentro del concepto de gastos necesarios para producir la renta señalada anteriormente y que establece el artículo 31º, se consideran todos aquellos registrados en la contabilidad de la empresa, que estén acreditados o justificados en forma fehaciente, es decir, contar o estar respaldados con medios probatorios que indiquen su naturaleza, necesidad, efectividad y monto.

Dentro de los requisitos copulativos, el SII ha normado que estos deben ser respaldados con documentación fehaciente, en atención a lo anterior ha señalado que con respecto a los gastos menores "tanto ciertos pagos por prestación de servicios menores y gastos de franqueo y de movilización, como aquellos en que se incurren en forma ocasional y que generalmente son de bajo monto, para los efectos de su deducción de la renta bruta debe aplicarse la norma general que establece el artículo 31º de la Ley sobre Impuesto a la Renta, es decir, que deben tener la calidad de necesarios para la obtención de la renta; que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30º del mismo cuerpo legal; que se encuentren efectivamente pagados o adeudados, y que se acrediten o justifiquen fehacientemente ante el Servicio de Impuestos Internos. De consiguiente, aquellos gastos indocumentados que se encuentren asentados en los registros contables de un contribuyente podrán ser impugnados por el Servicio cuando no reúnen los requisitos antes señalados, sin perjuicio de la aceptación de aquellos que, por su naturaleza, monto o necesidad de

incurrir en ellos, sean indispensables y razonables, a juicio del respectivo Director Regional, para la obtención de la renta" (Oficio N° 4069 de 25.10.1985).

En el mismo sentido el Manual del SII en el Párrafo 6(12)-40.05, señala con respecto a los viáticos que estos no obstante la calificación de necesarios de los gastos de traslación y viáticos, será menester que el monto de dichos gastos se acredite con facturas, boletas, pasajes u otros comprobantes o antecedentes que demuestren la efectividad del gasto y lo razonable de su monto. Al respecto, se tiene en cuenta, por ejemplo, que las líneas aéreas pueden certificar la compra de pasajes de una determinada persona y que los hoteles y restaurantes tienen la obligación de emitir facturas o boletas, por lo menos los que están dentro de nuestro país. En cambio, no ocurre lo mismo con pasajes de ferrocarril, microbuses y demás gastos menores en que su comprobación no es factible del mismo modo que los gastos aludidos en primer término.

Con respecto a la compra de divisas y los gastos asociados a ellas, el SII señala que El pago por concepto de royalties, o bien, la compra de divisas para dar cumplimiento al pago por tal concepto, constituirá un gasto necesario para el contribuyente en la medida que tal desembolso sea justificado o acreditado fehacientemente ante el Servicio de Impuestos Internos con la debida documentación sustentatoria de las transacciones efectuadas. (Oficio N°3023 de 03.09.1986).

Con respecto al pago de pasajes de locomoción colectiva diaria que utilice personal de la empresa para realizar trámites propios de la empresa, el Servicio de Impuestos Internos ha señalado que para que un gasto pueda ser considerado

como necesario para producir la renta, resulta fundamental que se cumplan al efecto todos los requisitos enumerados, entre los que se encuentra aquel que dice relación con la acreditación y justificación en forma fehaciente ante este Servicio; de lo que se concluye que el contribuyente necesariamente debe contar con documentación que compruebe el gasto de que se trata, la que debe tener el carácter de fehaciente.

Atendido lo señalado, si el contribuyente no cuenta con la documentación que le permita acreditar el gasto y su carácter de necesario, o bien, si contando con algún tipo de documentación, la misma no permite acreditarlo en forma fehaciente, el gasto de que se trate no podrá ser deducido como tal por no cumplirse los requisitos legales al efecto.

Ahora bien, en el caso planteado por el recurrente, cabe señalar que, en opinión de este Servicio, los boletos de la locomoción colectiva, por sí solos, no constituyen para efectos tributarios, justificación fehaciente del gasto que se pretende deducir, ya que ellos no dan fe de su necesidad, efectividad y monto. Consecuentemente, para que las cantidades a que se refiere el contribuyente en su presentación, puedan deducirse de la base imponible del impuesto, deberán sustentarse en otras probanzas adicionales que, unidas a los boletos, permitan acreditar efectivamente las circunstancias antes señaladas, sin perjuicio de la facultad de este Servicio de impugnar tales antecedentes, si por razones fundadas se estimare que no hacen fe de lo que se pretende. (Oficio N°415 de 07.02.2006).

Los documentos válidos para respaldar el en el caso que los servicios inherentes al despacho de mercancías, se hayan contratado con alguna de las sociedades denominadas Agencias de Aduanas, a que se refiere el artículo 198 de la Ordenanza de Aduanas, los únicos documentos válidos para el cliente importador

o exportador, según corresponda, para los efectos de rebajar como gasto y recuperar los impuestos a su favor por los desembolsos incurridos en la importación o exportación de sus bienes, son las facturas que la sociedad respectiva le ha emitido conforme a la Ley, ya que precisamente el referido cliente es con dicha persona jurídica con quién ha contratado los servicios para el desaduanamiento o exportación de sus mercaderías, sin perjuicio que los trámites o las gestiones para el retiro o salida de los mencionados bienes los haya efectuado el agente de aduana, persona natural y socio además de la agencia de aduanas antes indicada, ya que como lo señala el recurrente en su escrito, por norma expresa de la Ordenanza de Aduana tal trámite debe ser efectuado por una persona natural, aunque en los documentos que emitió la Aduana al cliente respectivo figure la referida persona natural como la que realizó los mencionados trámites o gestiones ante la entidad o institución precitada. (Oficio N° 4761 de 01.12.2005).

5. Correlación de ingresos y gastos

Con respecto al análisis que se debe hacer a la correlación de ingresos y gastos, sabemos que dicha norma proviene de la práctica contable (debemos recordar que el Boletín Técnico N° 1 del Colegio de Contadores señalaba con respecto al principio de lo devengado que "La determinación de los resultados de operación y la posición financiera deben tomar en consideración todos los recursos y obligaciones del período, aunque éstos hayan sido o no percibidos o pagados, con el objeto que de esta manera los costos y gastos puedan ser debidamente relacionados con los respectivos ingresos que generan.").

Sin embargo esta práctica contable ha sido ratificado en algunos fallos de nuestros tribunales superiores, es así que la Corte Suprema en el Fallo Rol 4546-2005 de 20.03.2006 señala que sólo pueden deducirse de la renta bruta los gastos necesarios para producirla; característica que lleva ineludiblemente a considerar como tales, atendida la significación gramatical del vocablo "necesarios", empleado por la norma, aquellos desembolsos en que precisa, forzosa e inevitablemente ha debido incurrir el contribuyente para generar la renta líquida imponible que se pretende determinar. Se alude a una condición lógica que deben reunir tales gastos: que se encuentren directamente relacionados con el giro ordinario del contribuyente con el ejercicio de su profesión.

Bajo IFRS la NIIF 15 en relación al reconocimiento de gastos, los párrafos 4.49 y 4.50 establecen que:

“4.49 Se reconoce un gasto en el estado de resultados cuando ha surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un decremento en los activos o un incremento en los pasivos, y además el gasto puede medirse con fiabilidad. En definitiva, esto significa que tal reconocimiento del gasto ocurre simultáneamente al reconocimiento de incrementos en las obligaciones o decrementos en los activos (por ejemplo, la acumulación o el devengo de salarios, o bien la depreciación del equipo).

4.50 Los gastos se reconocen en el estado de resultados sobre la base de una asociación directa entre los costos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso, al que se denomina comúnmente correlación de costos con ingresos de actividades ordinarias, implica el reconocimiento

simultáneo o combinado de unos y otros, si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos; por ejemplo, los diversos componentes de gasto que constituyen el costo de las mercancías vendidas se reconocen al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes. No obstante, la aplicación del proceso de correlación bajo este Marco Conceptual no permite el reconocimiento de partidas en el balance que no cumplan la definición de activo o de pasivo” (énfasis agregado).

Según García Moreno V. Alberto (citado por Endress Gómez 2007) el principio de la correlación entre ingresos y gastos se expresa en:

- a) Los ingresos dependen de los gastos efectuados;
- b) La deducción de los gastos de los resultados depende de la producción de los ingresos.

No existe una relación entre gasto y renta tan rígida, a tal punto que si ésta última no se produce se anula o invalida el gasto. Siendo así, los gastos aceptados debieran ser aquellos que potencialmente deben producir la renta, lo cual indica, a su vez, que debemos atender, para determinar su deducción, a la naturaleza del desembolso y la actividad que desarrolla el contribuyente y no a su efectividad (Sotomayor Klapp, 2005).

De lo anteriormente expuesto, hay que destacar el principio de correlación que deben guardar entre los ingresos y gastos, y que de acuerdo al Servicio se debe cumplir para que un gasto sea aceptado dentro de las empresas o sociedades. Se considera que el principio de correlación no se cumple en todos los casos, porque los gastos no siempre van a producir ingresos afectos a impuestos, también pueden generar desembolsos que obtengan como resultado pérdidas tal como se da en la

realidad comercial o económica de las empresas, o bien, si el gasto tiene una justificación lógica, real, y acorde al tipo de empresa que incurrió en él, de igual forma se debiera aceptar el gasto, y no se va a producir necesariamente la correlación entre ingresos y gastos.

Es así que el Oficio N°317 de 23.01.1987 establece que los gastos en que incurra una empresa por la reparación de daños sufridos en un inmueble en que funciona su planta industrial, se deducirán en el ejercicio en que se efectúe su desembolso efectivo, o bien desde la fecha en que se encuentren adeudados en virtud de un contrato o título que la obligue a cancelar dichos gastos, cuando al cierre del ejercicio aún no hubieren sido pagados.

Sobre el particular, cabe tener presente que la primera parte del inciso primero del artículo 31° de la Ley de la Renta, establece 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°, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos.

De lo expuesto se infiere que uno de los requisitos establecidos en dicha norma legal para deducción de los gastos en que se haya incurrido efectivamente en ellos, esto es, que el gasto se haya «pagado» o, en su defecto, se esté «adeudando» a alguien, en virtud de un título obligatorio para el contribuyente. En consecuencia, no tendrán estas características aquellos gastos «estimados» por el contribuyente, en cuyo caso no procederá su deducción de la renta bruta del ejercicio en que ocurra esta situación.

3. ANÁLISIS DE HIPÓTESIS

En este capítulo analizaremos la hipótesis planteada en el capítulo N°2.

TEMA: CORRELACIÓN INGRESO-COSTO Y/O GASTO

La pregunta que planteamos en este trabajo es:

¿Existiría una correcta interpretación del concepto de correlación de ingresos, costos y/o gastos por parte de los profesionales y el SII?

Por tanto, la hipótesis a validar se refiere a que la normativa tributaria vigente no contemplaría que, para aceptar la deducción de un gasto, deba demostrarse la existencia de un ingreso en el mismo período relacionado con él, específicamente conforme a los requisitos indicados en el artículo 31 de la LIR.

A. INTERPRETACIÓN SII CORRELACIÓN INGRESO- GASTO Y SU ORIGEN.

Esta investigación comienza en poder exponer los hallazgos del origen de la interpretación del SII respecto al concepto de correlación de ingresos, costos y/o gastos. Este término no es un invento del ente fiscalizador, ya que está en las raíces de la norma proviene de la práctica contable, mencionadas en el Boletín Técnico N° 1 del Colegio de Contadores, mencionado específicamente en el principio de devengado:

"La determinación de los resultados de operación y la posición financiera deben tomar en consideración todos los recursos y obligaciones del período, aunque éstos hayan sido o no percibidos o pagados, con el objeto que de esta manera los costos y gastos puedan ser debidamente relacionados con los respectivos ingresos que genera".

En el SII comienza a señalar este concepto en el Oficio N° 3.255, de fecha 24.06.1977 sobre una consulta del suministro de energía efectuado en el último mes del ejercicio origina ingresos que se devengan dentro de ese mismo período comercial, debiendo, por consiguiente, formar parte de la renta afecta al impuesto de Primera Categoría correspondiente al citado ejercicio, y, en ningún caso, computarse como ingreso del ejercicio inmediatamente siguiente. También se señaló en el referido oficio, en su parte final, que en cuanto a los costos y gastos que originaren los ingresos brutos devengados, ellos deben gravitar o imputarse, consecencialmente, al mismo ejercicio financiero en que se generaron los citados ingresos brutos, conforme a lo expresado en los artículos 29 al 33 de la Ley de la Renta. En ese mismo sentido se manifiesta el Oficio N°2585 de 10.06.2004 al señalar que se sostiene la correlación que debe existir entre los ingresos y costos y gastos del período para la determinación de la base imponible afecta al impuesto que corresponda.

En algunos fallos de la Corte Suprema también respaldan esta opinión del SII, como ocurrió en los fallos Rol N°4546/2005 de 20.03.2006 en el cual señala que sólo pueden deducirse de la renta bruta los gastos necesarios para producirla; característica que lleva ineludiblemente a considerar como tales, atendida la significación gramatical del vocablo "necesarios", empleado por la norma, aquellos desembolsos en que precisa, forzosa e inevitablemente ha debido incurrir el contribuyente para generar la renta líquida imponible que se pretende determinar. Alude a una condición lógica que deben reunir tales gastos: que se encuentren directamente relacionados con el giro ordinario del contribuyente con el ejercicio de su profesión.

El ente fiscalizador, señala diversos argumentos de defensa de este principio, rechazando los gastos a los contribuyentes que no presentan ingresos en un periodo tributario que, al no haber obtenido rentas susceptibles de ser gravadas con impuesto de primera categoría, no podría incurrir en un gasto necesario para producir la renta, al no poder correlacionar los ingresos y gastos incurridos.

En primer término, la interpretación que abordan el SII y sus profesionales respecto a la correlación de ingresos, costos y/o gastos, se sustenta en que:

- Los regímenes de tributación en primera categoría y a los mecanismos para determinar la base imponible, tratándose de rentas de primera categoría, la regla general es que sean determinadas a través de renta efectiva.
- La contabilidad fidedigna puede ser simplificada o completa, constituyendo esta última la regla general para los contribuyentes de primera categoría que acrediten renta efectiva.
- Las rentas de primera categoría se encuentran afectas a los impuestos de esa misma categoría, y a global complementario o adicional
- La base imponible afecta corresponde a la suma sobre la cual se aplica la tasa de impuesto correspondiente.

En resumen, la lógica del argumento de algunos profesionales del SII es que si la base imponible de un contribuyente de primera categoría obligado a llevar contabilidad completa, se determina deduciendo de los ingresos brutos percibidos o devengados todos los costos y gastos que incurran en la generación de esos ingresos, conforme a las normas de los artículos 29, 30 y 31 de la Ley de Renta; entonces, concluye que para aceptar tributariamente la deducción de gastos, el

contribuyente debe necesariamente haber generado ingresos, indicado que para la deducción de costos y gastos de los referidos ingresos, dichas partidas además de cumplir con todos los requisitos que exigen los artículos 30 y 31 de la LIR, deben guardar una debida correlación con los ingresos que generan, con el fin de poder imputar en cada período tributario la utilidad real y efectiva sobre la cual corresponde cumplir las obligaciones tributarias que establece la ley, sin la posibilidad de postergar el pago de los impuestos a los ejercicios siguientes, lo que no se ajustaría, según su argumentación, con la reglamentación que se establece en la Ley de Renta.

B. INTERPRETACIÓN CORRELACIÓN INGRESO-GASTO NORMA FINANCIERA

Respecto a la Norma Financiera, podemos encontrar en la NIIF 15, referente a los Ingresos de los Contratos con Clientes, una relación al reconocimiento de gastos en los párrafos 4.49 y 4.50, los cuales establecen que:

“4.49 Se reconoce un gasto en el estado de resultados cuando ha surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un decremento en los activos o un incremento en los pasivos, y además el gasto puede medirse con fiabilidad”. En definitiva, esto significa que tal reconocimiento del gasto ocurre simultáneamente al reconocimiento de incrementos en las obligaciones o decrementos en los activos (por ejemplo, la acumulación o el devengo de salarios, o bien la depreciación del equipo).

En el capítulo 4.50 de la misma NIIF, indica “los gastos se reconocen en el estado de resultados sobre la base de una asociación directa entre los costos

incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso, al que se denomina comúnmente correlación de costos con ingresos de actividades ordinarias, implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros, si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos; por ejemplo, los diversos componentes de gasto que constituyen el costo de las mercancías vendidas se reconocen al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes. No obstante, la aplicación del proceso de correlación bajo este Marco Conceptual no permite el reconocimiento de partidas en el balance que no cumplan la definición de activo o de pasivo” (énfasis agregado).

Bajo una primera lectura podemos pensar que la norma financiera está a en concordancia con la posición del SII, sin embargo, la norma financiera es rigurosa al hacer excepción a todos los gastos que no son asignables a un beneficio futuro directo los cuales deben ser registrados en los resultados del ejercicio en que se incurren. Los desembolsos relacionados con la fase de investigación de un proyecto interno no deberán reconocerse como un activo intangible, como la NIC 38 podría incorporarlos, por ejemplo los activos intangibles que surjan de la fase de desarrollo de un proyecto interno deberán reconocerse cuando la entidad *pueda demostrar*: su viabilidad técnica, su intención de completar el desarrollo del activo, la forma en que el activo intangible generará beneficios económicos futuros probables (por ejemplo, la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible o para el propio activo), la disponibilidad de recursos para completar el desarrollo y la posibilidad de valorar de forma fiable el desembolso atribuible al activo.

Como lo mencionamos, la norma financiera los criterios de reconocimiento de activos son estrictos. Esto significa que la mayoría de los costos relacionados con activos intangibles generados internamente no reunirán las condiciones necesarias para su capitalización y, por tanto, deberán llevarse a resultados en el momento en que se incurra en ellos, en contradicción con el criterio de Correlación Ingreso-Gasto, lo que en términos tributarios debería realizar un agregado a la renta líquida para una empresa, por ejemplo, que tenga sólo gastos contabilizados por el emprendimiento de un negocio que no cumpla con un criterio de reconocimiento claro de generación de utilidades futuras.

C. COMENTARIOS DE NUEVA DEFINICIÓN DE GASTOS EN PROYECTO REFORMA TRIBUTARIA 2018.

Con el mensaje N° 107-366 del Presidente de República al Congreso Nacional, referente al Proyecto de Ley que Moderniza la Reforma Tributaria del 23 de agosto del 2018, hace una crítica explícita al SII respecto al tema de nuestra investigación:

“El Servicio de alguna manera recrudesció el rechazo de gastos en la determinación de la renta líquida imponible, aplicando esta norma especial antielusión, de manera bastante extendida, y poniendo en tela de juicio o privando al contribuyente de la posibilidad de deducir gastos que resultan en interés del negocio de la empresa y que pese a no generar rentas de manera directa sí son necesarios para desarrollar el giro. Incluso las interpretaciones más estrictas llevaron a exigir a los contribuyentes que para deducir un gasto debía tratarse de un desembolso

inevitable u obligatorio, casi indefectible, rechazando en general todos los gastos voluntarios, extraordinarios y que no generaran una renta correlativa”.

El mensaje busca evitar condiciones que terminen “transformando a quienes deben fiscalizar la aplicación de la ley en verdaderos legisladores particulares” y asegurar que la aplicación de las reglas predefinidas por el legislador se haga “sin ejercicio de la discrecionalidad y permitiendo, de ser necesario, el control judicial de dichas decisiones”.

El texto considera un conjunto de normas referidas a las actuaciones del SII e incluye menciona explícitamente a algunas de sus decisiones recientes, especialmente en materia de gastos necesarios para producir la renta.

“Creemos conveniente y se ha trabajado con el Servicio en una nueva definición de gasto que puede ser deducido de la renta, disponiendo que serán tales los que cumplan las siguientes condiciones:

(a) que se encuentren vinculados directa o indirectamente al desarrollo del giro, entendiendo por tal el que se realiza para el desarrollo de las operaciones o negocios de la empresa o el que se efectúa en el interés de la misma; incluyendo gastos ordinarios, extraordinarios, habituales, excepcionales, voluntarios u obligatorios;

(b) que sean razonables en cuanto a su monto, atendidas las circunstancias particulares del caso;

(c) que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30;

(d) que se encuentren pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente;

(e) que tengan una causa lícita y no tengan su origen en comportamientos dolosos; y

(f) que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio, en caso de fiscalización, a través de los medios de prueba que corresponda conforme a la naturaleza de los respectivos desembolsos.”

Adicionalmente, se incorporan un variado catálogo del artículo 31 nuevos gastos especiales, tales como los gastos relacionados con responsabilidad social empresarial y gastos por obligaciones legales de responsabilidad objetiva de indemnizar o compensar definiendo más detalladamente los gastos aceptados.

D. CONCLUSIONES

Investigando la normativa legal vigente, especialmente la referente a la base imponible del Art. 29 al 33 de la LIR, Jurisprudencia Administrativa, emitida por el SII y principalmente Judicial relacionados con el tema que ha inspirado el trabajo investigador, hemos concluido lo siguiente:

1. Entendemos que el concepto de gasto necesario no ha sido definido por la Ley de Renta, por lo que tribunales y hasta el mismo SII ha debido recurrir al Diccionario de la Lengua Española, que consigna que el término necesario, denota “aquello que se hace y ejecuta obligado de otra cosa, como opuesto a voluntario o espontáneo, y también se utiliza en sentido de lo que es menester, indispensable o hace falta para un fin”. El Servicio en diversos pronunciamientos ha establecido que para que un gasto pueda ser calificado de necesario para producir la renta, debe reunir requisitos copulativos, a saber:

-Que se relacione directamente con el giro o actividad que se desarrolla

-Que se trate de gastos necesarios para producir la renta, entendiéndose por tales aquellos desembolsos de carácter inevitable y obligatorio, considerándose no solo la naturaleza del gasto, sino que además su monto, es decir, hasta que cantidad el gasto ha sido necesario para producir la renta del ejercicio anual, cuya renta líquida imponible se está determinando;

-Que no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta; que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto;

-Que éste se encuentre pagado o adeudado; y

-Que se acredite o justifique en forma fehaciente ante el Servicio.

Sin embargo, el legislador no pronuncia comentario alguno acerca de la vinculación temporal de los ingresos y gastos.

Algunos profesionales del SII invierten en este punto la lógica legislativa: Según su argumento, no sólo se requiere la acreditación de que un determinado ingreso tributario esté relacionado con gastos que han sido necesarios para producirlo; sino que exige que el gasto efectivamente genere determinados ingresos, exigiendo que sean en el mismo período tributario.

2. Ciertamente, dentro de los requisitos que el artículo 31 de la LIR evidencia que para considerar un gasto como necesario, no figura aquel que exija la existencia de utilidades o ingresos para que validar su deducción, desde el punto de vista tributario.

Más aún, resulta propio del razonamiento económico y empresarial, el que se incurra en gastos presentes para generar ingresos futuros, ingresos cuya

existencia es en todo caso incierta, sin que nuestro ordenamiento tributario impida la rebaja de tales gastos.

El propósito del legislador dentro de la lógica empresarial y tributaria queda de manifiesto en otra regulación de gastos, nos referimos en la del artículo 31 N° 9 de la LIR, en lo relativo a la organización y puesta en marcha de la empresa. De esta norma se concluye claramente, que los gastos pueden deducirse en un determinado periodo tributario, aun cuando la empresa no haya generado ingresos en ese periodo, pero que potencialmente los pueda generar en el futuro.

Es potencialmente posible que se generen gastos y no produzcan renta alguna en ningún periodo, porque existen iniciativas de negocios que producen utilidades y otras que producen pérdidas o que, incluso, no llegan a producir renta alguna. Lo que el legislador requiere, según nuestra interpretación es que los gastos se hayan materializado con el objeto de producir rentas, no que estas efectivamente se produzcan.

Entendemos, que es mucho más sencillo para un fiscalizador la revisión de una empresa, con el fin de aceptar la deducción de un gasto, debería el contribuyente contar con la existencia de un ingreso en el mismo período relacionado con él. Pero la ley no contempla semejante requisito y no corresponde a ningún profesional del SII agregar requisitos para aceptar un gasto. El requerimiento acá analizado no sólo incurre en el vicio de hacer una exigencia no prevista por el legislador, sino que carece de racionalidad práctica y económica.

3. En relación con la exigencia de correlación entre ingresos y gastos, algunos de los altos tribunales determinaron que incluir como un requisito para

aceptación de gastos contar con el ingreso en el periodo, representa una grave coyuntura que puede inhibir determinados emprendimientos de los contribuyentes, y que tenderá a imposibilitar la creación de negocios innovadores o más riesgosos. Es importante y necesario defender con ahínco desde la doctrina el entendimiento la incorrecta interpretación de la norma tributaria por parte de los tribunales. Es contrario a la lógica legislativa que exista la posibilidad de que un juez verifique posteriormente que un determinado gasto no generó rentas, o aún peor, decretarlo al momento del desembolso, y por tal motivo ordenar su rechazo, además de ir en contra de la propia naturaleza incierta de los negocios, inhibe a los emprendedores.

4. El proyecto de ley buscaría modificar los requisitos generales para deducir gastos tributarios, en el sentido de permitir la deducción de gastos vinculados al giro, ya sea de forma directa o indirecta. Al efecto, la iniciativa legal incorpora nuevos elementos, entiendo por gasto aquellos que se realizan para el desarrollo de las operaciones o negocios de la empresa o en el interés de la misma, incluyendo gastos ordinarios o extraordinarios, voluntarios u obligatorios. De esta forma, se modificaría el criterio histórico sostenido por el Servicio de Impuestos Internos que, a través de diversos pronunciamientos, ha sostenido que los gastos debían ser necesarios, entendiéndose por tales aquellos que son indispensables, obligatorios e ineludibles para el contribuyente, al redefinir el Artículo 31 de la LIR e incorporar una definición más clarificadora.

En términos generales estamos de acuerdo con lo que el SII ha señalado en algunos oficios, en cuanto a que la correlación ingresos-gastos se trata de asociar a cada período los gastos de ese período, sin que sea procedente incorporar gastos de periodos siguientes a la determinación del resultado tributario.

Ahora bien, no estamos de acuerdo en ningún caso, con aquellos que indican que, para tener derecho a un gasto, hay que generar ingresos en ese mismo período, cuestión que hemos analizado latamente en la presente investigación, ya que ese requisito la Ley no lo exige, como tampoco el Servicio lo ha requerido. No obstante, si entendemos que, esta noma ha sido mal interpretada por algunos funcionarios y mayormente por algunos profesionales del área tributaria, es por todo lo anterior que, nos pareció interesante, enriquecedor y apropiado trabajar en esta tesis para plasmar en verdadero sentido de la Norma.

4. BIBLIOGRAFIA

- Decreto Ley, No. 824, Aprueba texto que indica de la Ley sobre impuesto a la renta. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 27.12.1974, Última versión 23.11.2017.
- Decreto con fuerza de Ley, N° 7, Fija el texto de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos y adecúa disposiciones legales que señala. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 30.09.1980, Última versión 08.02.2016.
- Decreto Supremo. N° 1150, Aprueba la Constitución Política de la República de Chile. Promulgada 21.10.1980, Última versión 16.06.2018
- López López, José Isauro. 2000. "Diccionario Contable, Administrativo y Fiscal". Ed. Ecafsa.
- Sotomayor Klapp, 2005. "Concepto general de los gastos necesarios ante la jurisprudencia tributaria". Ed. Metropolitana.
- IFRS 15, 2014. Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes.
- Circular N° 18 de 17.02.1976. Indemnizaciones por años de servicios.
- Circular N° 88 de 25.09.1979. Gratificaciones y Participaciones. Situación Tributaria de las que otorgan las Empresas.

Circular N° 49 de 31.08.2006. Casos en que se aceptan como gasto, para los efectos de la Primera Categoría de la LIR, las cantidades que desembolsen las empresas para la construcción y mejoramiento de caminos públicos.

Circular N° 56 de 08.11.2007. Pagos por Concepto de Dádivas, Cohecho o Soborno a Funcionarios Públicos Extranjeros en el Ámbito de Transacciones Comerciales Internacionales. Improcedencia de Considerarse Gastos Necesarios para Producir la Renta. Artículo 31° de la LIR.

Circular N° 38 de 09.07.2018. Imparte instrucciones relativas al Artículo 8 de la Convención para Combatir el Cohecho de Funcionarios Públicos Extranjeros en Transacciones Comerciales Internacionales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

Ord. N° 2517 de 07.05.1976. Servicio de Impuestos Internos

Ord. N° 1408 de 30.03.1977. Servicio de Impuestos Internos

Ord. N° 3255 de 24.06.1977. Servicio de Impuestos Internos

Ord. N° 4069 de 25.10.1985. Servicio de Impuestos Internos

Ord. N° 3023 de 03.09.1986. Servicio de Impuestos Internos

Ord. N° 0317 de 28.11.1986. Servicio de Impuestos Internos

Ord. N° 0317 de 23.01.1987. Servicio de Impuestos Internos

Ord. N° 0040 de 02.01.1992. Servicio de Impuestos Internos

Ord. N° 0167 de 13.01.1992. Servicio de Impuestos Internos

Ord. N° 2419 de 15.10.1997. Servicio de Impuestos Internos

Ord. N° 2566 de 29.06.2000. Servicio de Impuestos Internos

Ord. N° 6473 de 16.12.2003. Servicio de Impuestos Internos

Ord. N° 2585 de 10.06.2004. Servicio de Impuestos Internos

Ord. N° 4087 de 19.10.2005. Servicio de Impuestos Internos

Ord. N° 4761 de 01.12.2005. Servicio de Impuestos Internos

Ord. N° 0415 de 07.02.2006. Servicio de Impuestos Internos
Ord. N° 0683 de 09.04.2009. Servicio de Impuestos Internos
Ord. N° 1961 de 25.08.2011. Servicio de Impuestos Internos
Ord. N° 1946 de 03.08.2012. Servicio de Impuestos Internos
Ord. N° 2934 de 29.10.2012. Servicio de Impuestos Internos
Ord. N° 2069 de 12.11.2014. Servicio de Impuestos Internos
Ord. N° 0137 de 22.08.2016. Servicio de Impuestos Internos
Ord. N° 2984 de 28.10.2016. Servicio de Impuestos Internos
Corte Suprema, Fallo Rol 4546-2005 de 20.03.2006
Corte Suprema, Fallo Rol 2585-2010 de 08.07.2010

5. ABREVIACIONES

LIR: Ley de impuesto a la renta

RLI: Renta líquida imponible

SII: Servicio de Impuestos Internos

DFL: Decreto con fuerza de Ley

RAE: Real Academia Española de la lengua

IDPC: Impuesto de primera categoría

ORD: Ordinario

IFRS: International Financial Reporting Standards

NIIF: Norma Internacional de Información Financiera

OPM: Organización de puesta en marcha

NIC: Norma Internacional de Contabilidad