



**REQUISITOS DEL GASTO Y PROYECTO DE MODERNIZACIÓN
TRIBUTARIA**

PARTE I

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

Alumna: Daniela Paz Fuenzalida Cubillos

Profesor Guía: Boris León Cabrera

Santiago, Marzo de 2019

TABLA DE CONTENIDOS

<u>CONTENIDO</u>	<u>PÁGINA</u>
CAPÍTULO 1: INTRODUCCIÓN.....	1
1. Planteamiento del Problema.....	4
2. Hipótesis.....	5
3. Objetivos	6
a) Objetivos Generales	6
b) Objetivos Especificos	6
4 Metodología	7
CAPÍTULO 2: MARCO TEÓRICO.....	9
1. Análisis Histórico del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.....	10
a) Ley N°3.996 de 1924.....	11
b) Ley N°8.419 de 1946.....	12
c) Ley N°15.564 de 1964	12
d) Decreto Ley N°824 de 1974	13
2. Gasto Tributario en la actual Ley sobre Impuesto a la Renta	14
a) Concepto	14
b) Requisitos generales para la aceptación del gasto	15
c) Sanción.....	16
3. Principio de Legalidad	17
4. Interpretaciones Administrativas y Judiciales para la aceptación del gasto	18
5. Proyecto de Modernización Tributaria	20
a) Contexto General	21
b) Requisitos.....	23
6.- Legislación Comparada.....	25
a) Perú	26
b) España	29
c) Estados Unidos.....	31
CAPITULO 3 DESARROLLO.....	33
1.- Primer Subtema: Críticas actuales a la interpretación del SII de los requisitos para que el gasto sea aceptado para producir la renta.	33
a) Requisitos del Gasto Tributario en la Ley y en Interpretaciones.....	33
b) Criticas Actuales a las Interpretaciones Administrativas y Judiciales.	36
c) Legislación Comparada	44
d) Conclusiones.....	46
BIBLIOGRAFÍA.....	49
ANEXO A.....	54
ANEXO B.....	55
ANEXO C.....	57
VITA.....	58

LISTA DE FIGURAS

FIGURA

PÁGINA

Figura 1.....10

TABLA DE ABREVIATURAS

- 1.- **AFE:** Actividad Formativa Equivalente.
- 2.- **SII:** Servicio de Impuestos Internos.
- 3.- **LIR:** Ley sobre Impuesto a la Renta.
- 4.- **SUNAT:** Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.
- 5.- **AEAT:** Agencia Estatal de la Administración Tributaria.
- 6.- **OCDE:** Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
- 7.- **IVA:** Impuesto al Valor Agregado.
- 8.- **PIB:** Producto Interno Bruto.
- 9.- **RAE:** Real Academia Española.
- 10.- **NGA:** Norma General Antielusiva.
- 11.- **D.L.:** Decreto Ley.
- 12.- **TUO:** Texto Único Ordenado.
- 13.- **LIS:** Ley de Impuesto sobre Sociedades.
- 14.- **IRS:** Internal Revenue Service.

RESUMEN EJECUTIVO

Las interpretaciones que ha efectuado el Servicio de Impuestos Internos a los requisitos contemplados en la Ley para que el gasto sea aceptado han sido objeto de múltiples críticas. Así, se ha generado un criterio extensivo por parte del SII al momento de precisar el verdadero alcance y sentido de los requisitos que comprende el gasto. Es por esto que, en virtud de lo anterior, ha surgido el cuestionamiento en torno a que las interpretaciones administrativas y judiciales han adicionado criterios que no se contemplaban expresamente en la Ley.

En la presente tesis se ha analizado históricamente la normativa del gasto tributario, su legislación actual y la vigente interpretación administrativa y judicial; todo lo anterior, en relación al Principio de Legalidad que rige como regla fundamental en materia tributaria y se encuentra consagrado en los artículos 19 N°20, 32 N° 6, 63 N° 14, 65 inciso 4 N°1 de la nuestra Constitución Política de la República.

Para esto se tuvo en consideración el proyecto de modernización tributaria, que busca flexibilizar los requisitos del gasto tributario; y, la legislación comparada de los países Perú, España y Estados Unidos para efectos de considerar la determinación del hecho gravado y sus sanciones, y de esta forma tener un parámetro de medición con el derecho comparado.

CAPÍTULO 1: INTRODUCCIÓN

La presente Actividad Formativa Equivalente, en adelante AFE tiene como propósito determinar si las críticas que han sido objeto las interpretaciones que ha realizado el Servicio de Impuestos Internos sobre los requisitos para que el gasto sea aceptado que contempla la Ley de Impuesto a la Renta, se subsanan con el Proyecto de Modernización Tributaria propuesto por el Gobierno de Sebastián Piñera, o bien genera mayores problemas.

Nuestra línea de investigación comenzará su análisis con la evolución del gasto estipulado en el artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, en adelante LIR, con el objeto de comprender la intención del legislador al consagrar los actuales requisitos del gasto.

Junto a lo anterior, analizaremos las distintas interpretaciones administrativas y judiciales que ha realizado, respectivamente, tanto el Servicio de Impuestos Internos como nuestros Tribunales de Justicia, respecto al alcance de los requisitos que se deben cumplir para que proceda la deducción del gasto de la base imponible de renta consagrados en la LIR, para luego referirnos a las críticas que han sido objeto dichas interpretaciones a lo largo del tiempo.

Sumado a ello, se considerará brevemente un análisis en la legislación comparada respecto a los gastos tributarios para efectos de contextualizar puntualmente el tratamiento de los requisitos que se contemplan en Perú, España y Estados Unidos.

Finalmente, determinaremos si las críticas a las interpretaciones son subsanadas por el Proyecto al flexibilizar los requisitos, o, por el contrario, si genera mayores problemas.

Para una mejor comprensión por parte del lector, es preciso puntualizar la distinción conceptual entre gasto tributario fiscal, al concepto de gasto tributario contenido en el artículo 31 de la LIR. Resulta relevante realizar la distinción referida, ya que ambos criterios presentan diferencias principalmente en virtud de los objetivos que persiguen cada uno de ellos.

Así, desde una mirada fiscal los gastos tributarios han sido definidos por la OCDE como *“transferencias de recursos públicos que se realizan a través de la disminución de obligaciones tributarias respecto de un impuesto de referencia más que a través de un gasto directo”*. (Yáñez, 2014)

En el mismo sentido, el autor José Yáñez Henríquez, señala que *“los gastos tributarios pertenecen a las erosiones lícitas o elusión aceptadas de la base de los impuestos. Los gastos tributarios son definidos como: “el monto de ingresos que el Estado deja de percibir al otorgar un tratamiento impositivo que se aparta del que fue establecido con carácter general en la legislación tributaria y que tiene por objeto beneficiar, promover o fomentar a determinadas actividades, sector, rama, región o grupos de contribuyentes. Por lo general se traduce en el otorgamiento de exenciones o deducciones tributarias, alícuotas diferenciales, diferimiento y amortizaciones aceleradas, entre otros mecanismos. En Chile estos gastos tributarios son calculados por el Servicio de Impuestos Internos para el*

Impuesto a la Renta y para el IVA, recientemente se han incorporado también el impuesto a los combustibles. El monto de recaudación que se dejó de percibir en promedio anual entre los años 2001-2014 ha fluctuado entre 4 y 5 puntos del PIB.” (Yáñez, 2014)

El gasto fiscal tiene como objetivo la recaudación persiguiendo fines establecidos por la política fiscal.

Ahora bien, respecto al gasto tributario consagrado en el artículo 31 de la LIR, podemos mencionar que corresponde a aquel que cumple los requisitos legales consagrados en dicha normativa para ser aceptado como tal, y proceder a su deducción en la renta líquida imponible, y el objetivo de parte del Estado al reconocer y aceptar estos gastos es el de definir el marco de acción de una empresa, estableciendo qué partidas puede deducir como gasto conforme a la LIR.

Hecha la distinción anterior, la presente investigación se desarrollará únicamente en el ámbito vinculado a los aspectos tributarios del gasto, consagrados en el artículo 31 de la LIR. Ergo, no se abordará el gasto desde el punto de vista fiscal.

Resulta de suma relevancia para el contribuyente y la administración tributaria que el legislador otorgue conceptos claros y determinados de gasto tributario, con el objeto de que las eventuales interpretaciones sean lo menos extensivas posible y conforme a conceptos claramente establecidos. Lo anterior, debido a la importancia que posee el gasto en la determinación de la renta líquida

imponible, y fundamentalmente a una posible vulneración del Principio de Legalidad, en cuanto a la determinación de la base imponible conforme a requisitos que no se establecen expresamente en la normativa tributaria.

1. Planteamiento del Problema

Dada las interpretaciones que ha efectuado el Servicio de Impuestos Internos a los requisitos contemplados en la Ley para que el gasto sea aceptado, éstas han sido objeto de múltiples críticas, derivando en la actualidad en el Proyecto de Modernización Tributaria que tiende a flexibilizar los requisitos de gasto, quedando en duda de si con ello se subsanan dichas críticas o, por el contrario, genera mayores problemas en la aplicación de los mismos. Así, se ha generado un criterio extensivo por parte del SII al momento de precisar el verdadero alcance y sentido de los requisitos que comprende el gasto. Es por esto que, en virtud de lo anterior, surge el primer cuestionamiento en torno a que las interpretaciones administrativas y judiciales han adicionado criterios que no se contemplaban expresamente en la Ley. Y, como segunda interrogante, si el Proyecto de Modernización Tributaria aborda dichas críticas precisando los requisitos o, por el contrario, no subsana los cuestionamientos, generando mayores problemas.

2. Hipótesis

En atención a lo expuesto, esta AFE se centra en la siguiente hipótesis: Dado que el legislador no precisó el alcance de los requisitos del gasto para que sea aceptado, la Administración Tributaria y los Tribunales de Justicia han interpretado la norma adicionando elementos no contemplados en la Ley, siendo objeto de críticas al respecto, las que no serían subsanadas por el actual Proyecto de Modernización Tributaria si no por el contrario podría ampliar aún más el problema.

Con la finalidad de desarrollar la hipótesis propuesta, la investigación se guiará en el análisis de los siguientes subtemas:

Subtema N° 1: Críticas actuales a la interpretación del SII de los requisitos para que el gasto sea aceptado para producir la renta.

Subtema N° 2: Cómo aborda el Proyecto de Modernización Tributaria estas críticas modificando el artículo 31, puntualmente especificando o ampliando los requisitos para que el gasto sea aceptado.

3. Objetivos

a) Objetivos Generales

Determinar si el Proyecto de Modernización Tributaria subsana las actuales críticas a las interpretaciones administrativas y judiciales de los requisitos del gasto para que sea aceptado, o bien genera mayores problemas.

b) Objetivos Específicos

Para abordar nuestro objetivo general desarrollaremos los siguientes objetivos específicos:

- Precisar la evolución histórica de los requisitos que deben concurrir para que el gasto sea aceptado tributariamente, que ha consagrado nuestra legislación, para derivar en los actuales requisitos que consagra el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.
- Analizar las interpretaciones que ha realizado tanto el Servicio de Impuestos Internos como nuestros Tribunales de Justicia respecto a los requisitos del gasto tributario, y las críticas que han sido objeto.

- Analizar los requisitos de gasto que contempla el Proyecto de Modernización Tributaria, a fin de determinar si estos subsanan las actuales críticas y si constituye una innovación respecto a esta materia.
- Comparar con legislación internacional el tratamiento de los requisitos de gasto y sus alcances.

4 Metodología

La sistematización que se pretende desarrollar en esta tesis implica adoptar diversas metodologías, donde en una primera etapa se utilizará un método deductivo, en el que se analizará la normativa vinculada a los requisitos de gasto contenidas en la Ley de Impuesto a la Renta, para continuar, particularmente, comparando los actuales requisitos con las propuestas en el Proyecto de Modernización Tributaria, a fin de adoptar conclusiones, y finalizar cotejando la legislación nacional con determinadas legislaciones internacionales.

Emplearemos un método histórico, con el objetivo de revisar la evolución de requisitos de gasto que ha consagrado nuestra legislación y determinar sus orígenes. De esta forma se busca precisar la intención del legislador al contemplar determinadas características para que un gasto sea aceptado.

Adicionalmente implementaremos el método inductivo, con el objetivo de determinar conclusiones a partir del estudio en particular de la jurisprudencia

administrativa y judicial referente al gasto tributario, para seguir el análisis general de la normativa que rige la materia.

Será necesario utilizar también el método dogmático, ya que se pretende explicar el orden jurídico del gasto tributario, específicamente respecto a los requisitos exigidos para considerarlo como aceptado, y así determinar su verdadero alcance.

Por último, para efectos de un análisis profundo en cuanto al gasto tributario se utilizará también el método comparativo, contrastando nuestra legislación e interpretaciones administrativas y judiciales con la normativa internacional.

CAPÍTULO 2: MARCO TEÓRICO

Para contextualizar el desarrollo de esta investigación se comenzará abordando cómo ha evolucionado en nuestra normativa el concepto de gasto y sus requisitos para que sea aceptado, así de esta forma arribar al actual concepto de gasto de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Luego, abordaremos brevemente el concepto de Principio de Legalidad como norma rectora de nuestro Derecho Tributario, dada su importancia al consagrar que es únicamente la Ley quién debe establecer los elementos de la base imponible de los impuestos.

Continuaremos analizando las interpretaciones que han realizado tanto el Servicio de Impuestos Internos como nuestros Tribunales de Justicia respecto al gasto tributario.

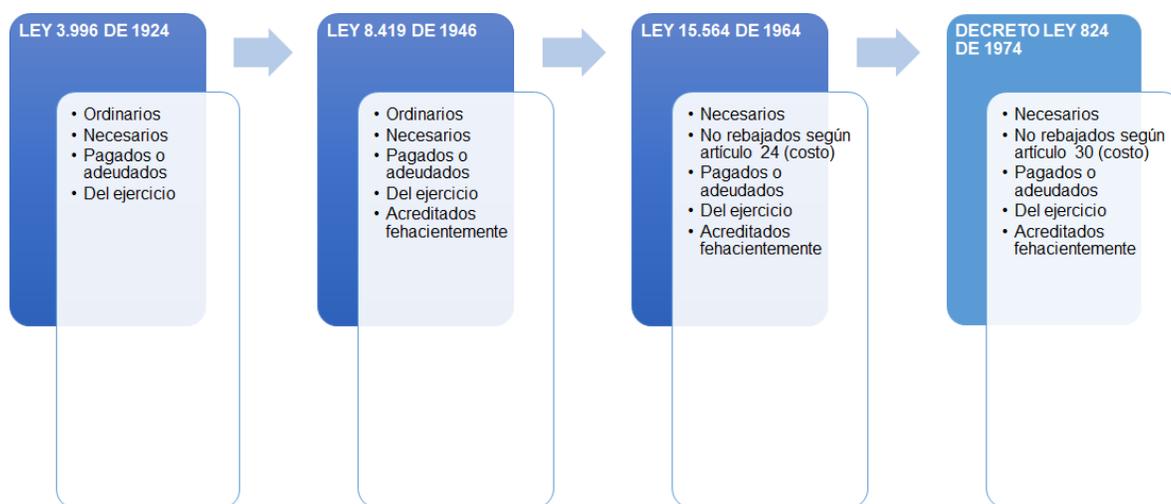
Una vez desarrollados los puntos anteriores, analizaremos las propuestas que incorpora el Proyecto de Modernización Tributaria, para finalizar realizando una comparación con las legislaciones de Perú, España y Estados Unidos.

1. Análisis Histórico del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta

A continuación, revisaremos los cambios que ha tenido el tratamiento tributario del gasto para que sea aceptado comenzando por la Ley N° 3.996 sobre Impuesto a la Renta de 1924 hasta la última modificación contenida en el DL N° 824 de 1974.

Con el objeto de que el lector tenga una mejor comprensión del desarrollo normativo que ha tenido el gasto tributario, se presenta el siguiente esquema:

Figura 1



(*) Ley 7.750 de 1944 agregó el requisito de acreditarse fehacientemente ante el Servicio.

Figura 1: Evolución normativa del gasto tributario.

a) Ley N°3.996 de 1924

El 2 de enero de 1924 se aprueba la Ley N° 3.996 sobre impuesto a las rentas, en lo referente al gasto tributario, encontramos su regulación principalmente en los Artículos N° 18, 24, 33 y 43. Para efectos de esta investigación transcribimos el artículo que para esta investigación reviste de mayor relevancia: *“Art. 18. La renta imponible de cualquier industria o comercio será la diferencia que resulte de las entradas brutas una vez deducidos los gastos y amortizaciones necesarias para producirlas, debiendo incluirse entre los gastos los impuestos fiscales o municipales satisfechos, siempre que no sean los de esta ley. Sin embargo, no se deducirán los siguientes gastos (...)”*.

El Decreto Ley N°755, publicado en el Diario Oficial el 16 de diciembre de 1925, modificó la redacción del Artículo N°18 anteriormente mencionado, estableciendo respecto a este punto el Artículo N°20 del Decreto Ley lo siguiente: *“a) Todos los gastos ordinarios y necesarios para producirla, pagados y aquellos que se adeudaren durante el año fiscal en el ejercicio del comercio o la empresa.”* Finalmente, el año 1944 con la Ley N°7.750 se agregó después del punto final la siguiente frase: *“Siempre que se acrediten con documentos fehacientes ante la Dirección”*.

b) Ley N°8.419 de 1946

Luego de diversas modificaciones a la Ley N°8.419 publicada el 10 de abril de 1946, su Artículo N°18 viene a unificar el tratamiento del gasto que se encontraba consagrado en diversos articulados en la Ley 3.996 como se expuso anteriormente.

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

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

c) Ley N°15.564 de 1964

El 14 de febrero de 1964 se publicó la Ley N°15.564 que, luego de una serie de modificaciones, que no se analizarán en la presente investigación por no ser su objeto, regula el gasto tributario en el Artículo N°25 que dispone:

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

d) Decreto Ley N°824 de 1974

Publicado el 31 de diciembre de 1974, el Decreto Ley N°824 de 1974 consagra la regulación del gasto tributario en su Artículo N°31. Disposición que expresa en su 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”.

En síntesis, podemos concluir que desde la primera regulación contenida en la Ley N°3.996 de 1924 se estableció como requisitos para que el gasto sea aceptado: a) Que sean necesarios; b) Pagados o adeudados; y c) Que se

acrediten o justifiquen ante el Servicio. Características que se mantuvieron tanto en la modificación de 1925 a través del Decreto Ley N°755, la Ley N°8.419 de 1946, la Ley N°15.564 de 1964 y la última modificación contenida en el Decreto Ley N°824 de 1974.

2. Gasto Tributario en la actual Ley sobre Impuesto a la Renta

a) Concepto

Conforme a lo señalado en la introducción a la presente AFE, esta investigación sólo abordará el análisis en lo referente al gasto tributario consagrado en el artículo 31 de la LIR.

Dado que la LIR no contempla una definición de gasto, señalaremos las definiciones que han otorgado tanto la doctrina como el Servicio de Impuestos Internos.

La palabra “gasto” proviene de gastar, que en latín se expresa como *vastare*. Para la Real Academia Española, en adelante RAE, se entiende como gasto en una primera acepción “la acción de gastar”, y en una segunda como la “cantidad que se ha gastado o se gasta”.

Así las cosas, la RAE define el “gasto deducible” como la *“Cantidad que por ley puede restar el contribuyente al fijar la base imponible de un tributo”*.

En esta línea, el SII en su diccionario básico tributario contable ha definido el gasto como *“desembolso en el que ha incurrido una empresa para obtener ingresos”*.

Para el SII se entiende como “gasto tributario” *“al monto de ingresos que el Estado deja de percibir al otorgar un tratamiento impositivo que se aparte del establecido con carácter general en la legislación tributaria y que tiene por objeto beneficiar, promover o fomentar determinadas actividades, sectores, ramas, regiones, o grupos de contribuyentes”* (Servicio de Impuestos Internos, 2017)

Nuestra LIR regula el gasto tributario en su artículo 31 inciso primero, que consagra los requisitos para que el gasto sea aceptado tributariamente y, por lo tanto, pueda proceder el contribuyente a deducirlo de su base imponible.

b) Requisitos generales para la aceptación del gasto

- I. Que sea necesario para producir la renta.
- II. Que no se haya rebajado previamente como costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta en virtud del artículo 30 de la LIR.

- III. Que se encuentre pagado o adeudado.
- IV. Durante el ejercicio comercial correspondiente.
- V. Que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio.

c) Sanción

El legislador consagró expresamente en el artículo 21 de la LIR la sanción para el gasto rechazado, es decir, respecto a operaciones que no cumplen con los requisitos o condiciones establecidos en el artículo 31 del mismo cuerpo legal para efectos de proceder a su deducción en la determinación de la renta líquida.

El mecanismo utilizado en la norma contiene una sanción para las empresas que incurran en gastos no relacionados al giro o bien, manifiesten una forma de retiro encubierto de utilidades por parte de los dueños.

En síntesis, el artículo mencionado hace una distinción entre las partidas que no benefician a los dueños de una empresa, gravándolas con un Impuesto Único de tasa 40% a nivel de primera categoría, de aquellas que sí les reportan beneficio gravándose directamente con Impuesto Global Complementario o bien Impuesto Adicional, según corresponda, más una tasa del 10% adicional.

3. Principio de Legalidad

Uno de los principios constitucionales que rige en materia tributaria es el Principio de Legalidad, o también conocido como Principio de Reserva Legal. Encontramos su regulación en los artículos 19 N°20, 32 N°6, 63 N°14 y 65 inciso 4 N°1 de la Constitución Política de la República de Chile.

De su consagración, se deduce que este Principio encuentra su fundamento en la protección del derecho de propiedad de los contribuyentes, dado que la imposición de un tributo implica una restricción a éste a través de la sustracción de una parte de lo que podemos llamar un patrimonio tributable.

Es en este sentido que el artículo 19 número 20 de la Constitución Política de la República consagra: *“La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas.*

En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos.

Los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino determinado.

Sin embargo, la ley podrá autorizar que determinados tributos puedan estar afectados a fines propios de la defensa nacional. Asimismo, podrá autorizar que los que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación regional o

local puedan ser aplicados, dentro de los marcos que la misma ley señale, por las autoridades regionales o comunales para el financiamiento de obras de desarrollo;”.

Ergo, conforme al Principio de Legalidad, es la Ley la que debe establecer los elementos fundamentales de la obligación tributaria, tales como los sujetos y el hecho imponible, fijar las tasas, la base imponible, las exenciones, infracciones y los procedimientos.

Resulta, en virtud de lo expuesto, de suma relevancia la consagración del Principio de Legalidad en materia tributaria, toda vez que permite dotar al sistema de certeza y seguridad jurídica, otorgando así a los contribuyentes la posibilidad de conocer con antelación las obligaciones tributarias a las que puede resultar obligado.

4. Interpretaciones Administrativas y Judiciales para la aceptación del gasto

Como se explicó con anterioridad, en cuanto a los requisitos que establece la Ley ya mencionados para la aceptación del gasto, y expuesto el concepto normativo de éste, continuaremos con el desarrollo de la investigación dando cuenta al lector de las actuales interpretaciones -tanto en sede administrativa como judicial- que se han producido en nuestro país a consecuencia de las

condiciones que establece el artículo 31 de la LIR para la aceptación del gasto tributario.

La jurisprudencia administrativa actual del SII en su Oficio N°2.413 del 2018, establece que: *“Este Servicio a través de diversos pronunciamientos, ha señalado que para que un gasto pueda ser calificado de necesario para producir la renta de conformidad con el artículo 31 de la LIR, 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;*

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; y*

e) *Que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente.*

Cumplíndose los requisitos señalados, los desembolsos efectuados pueden ser rebajados para el cálculo de la renta líquida que constituirá la base imponible del Impuesto de Primera Categoría.¹

Por su parte la Jurisprudencia Judicial la Excelentísima Corte Suprema en Sentencia de Causa Rol N°15.514-2017 de fecha dieciséis de octubre de dos mil dieciocho, ha comentado lo siguiente: *“De la disposición que precede, entonces, y como ha sostenido previamente esta Corte, es posible colegir los siguientes requisitos para la determinación de la renta líquida en casos como el que se analiza, en lo referido a los gastos cuya deducción se pretende: a) que correspondan a desembolsos pagados o adeudados; b) que se encuentren respaldados o justificados fehacientemente con la documentación correspondiente a fin de probar su naturaleza, necesidad, efectividad y monto; c) que correspondan al periodo en que se está determinando la renta; d) que pertenezcan al giro de la empresa, negocio o actividad; e) que no se trate de gastos que la ley declare como “no deducibles” y f) que no se encuentren rebajados como costo directo de acuerdo al artículo 30 de la Ley de Impuesto a la Renta. (SCS No 14.771-14, de 19 de mayo de 2015, entre otras).”²*

5. Proyecto de Modernización Tributaria

¹ En el mismo sentido, entre otros: Oficio N°2.289 de 2018, Oficio N°2.288 de 2018, Oficio

² En el mismo sentido las siguientes sentencias de la Excelentísima Corte Suprema: Rol C-14.771-2014, Rol C-2.585-2010, Rol C- 4.546-2005.

a) Contexto General

El Proyecto de Modernización Tributaria propuesto por el gobierno de Sebastián Piñera Echeñique fue ingresado a la Cámara de Diputados a través de Mensaje Presidencial con fecha 23 de agosto de 2018, encontrándose en la época de desarrollo de la presente investigación en el Primer Trámite Constitucional.

Bajo los principios en que se funda el Proyecto de Modernización Tributaria, en adelante el Proyecto, específicamente en el denominado “Certeza y Seguridad Jurídica” del Mensaje Presidencial, en adelante Mensaje, encontramos la primera referencia al tema atinente para esta investigación, el gasto tributario. En él se señala:

“El contribuyente debe poder tomar sus decisiones teniendo claros los efectos y consecuencias tributarias de las mismas. En efecto, resulta esencial que nuestro ordenamiento jurídico establezca normas que sancionen de manera severa la evasión, que permitan recalificar los actos jurídicos y contratos efectuados bajo elusión; que establezca posibilidades de tasación de base imponible; que señale gastos que no son aceptados por el legislador.

(...)

Se introducen adecuaciones en las normas interpretativas, en materia de Norma General Antielusión haciendo precisiones menores pero que contribuyen a fortalecer el principio de legalidad tributaria; se consagra el silencio positivo en los

actos y procesos del Servicio; se hacen aplicables recursos de la Administración del Estado; se simplifican las normas en materia probatoria; se redefinen las normas en materia de gastos deducibles para efectos tributarios.”

Es así como, bajo los principios de certeza y seguridad jurídica se refleja en el Mensaje la intención del Proyecto, de regular de una manera aún más específica, según comentamos en el análisis de la evolución legislativa desarrollada con anterioridad, las normas que regulan el gasto tributario. Por lo que, en una primera aproximación podemos concluir que se mantiene la tendencia desarrollada por el legislador, en cuanto a una regulación cada vez más específica del gasto.

En esta misma línea, continúa el Mensaje refiriéndose al gasto tributario dentro de los contenidos del Proyecto, bajo el título de “Modificaciones Sustantivas que brindan seguridad jurídica” señalando:

“Hemos constatado que en los últimos años y especialmente a raíz de la incorporación de la Norma General Antielusiva (“NGA”) 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.”

Si bien en el siguiente Capítulo de esta investigación se desarrollarán con profundidad los temas que venimos introduciendo, no podemos dejar pasar la intención del Poder Ejecutivo al sostener que pueden existir gastos aceptados tributariamente sin que hayan generado una renta en forma directa en el negocio, aún más, al referirse a las interpretaciones que se han realizado sobre los requisitos del gasto señala expresamente el concepto de “gastos voluntarios”.

Nos parece pertinente destacar lo anterior, únicamente con el objetivo de captar la atención del lector en este punto y resaltar un posible cambio de paradigma que podría darse en el tratamiento del gasto tributario aceptado para que sea rebajado de la renta líquida imponible al que hemos estado acostumbrado, a saber, requisitos sumamente restrictivos, con características de necesidad, obligatoriedad e inevitabilidad que podrían quedar de lado dando paso a una nueva característica como lo es la voluntariedad.

b) Requisitos

Específicamente en lo que respecta a los requisitos para la aceptación del gasto el Mensaje se ha referido directamente a ellos proponiendo un nuevo artículo 31:

“13. Incorpóranse las siguientes modificaciones al artículo 31:

a) En el inciso primero:

(i). Reemplázase, en el inciso primero, la frase contenida hasta el primer punto seguido, por la siguiente:

“La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos que cumplan las siguientes condiciones: (a) que se encuentren vinculados directa o indirectamente al desarrollo del giro, entendiéndose 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.”

Del texto transcrito podemos señalar los siguientes requisitos para la aceptación del gasto tributario:

- I. Que se encuentren vinculados directa o indirectamente al desarrollo del giro.
- II. Que sean razonables en cuanto a su monto.
- III. Que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30.
- IV. Que se encuentren pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente.
- V. Que tengan una causa lícita y no tengan su origen en comportamientos dolosos.
- VI. Que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio.

6.- Legislación Comparada

Con el objetivo de otorgar una visión más amplia al lector sobre los requisitos del gasto contemplado en el artículo 31 de nuestra LIR para que pueda ser deducido de la renta líquida imponible, expondremos brevemente cómo ha sido tratada esta materia en países de interés.

a) Perú

La regulación del impuesto a la renta se encuentra contenido en el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º179-2004-EF, publicado el 8.12.2004, en adelante Ley de la Renta, y específicamente en su artículo 28 regula las rentas obtenidas por la realización de actividades empresariales desarrolladas por personas naturales o jurídicas, como Tercera Categoría.

En el Capítulo VI de la Ley de la Renta se establecen las normas para la determinación de la renta neta de tercera categoría, donde específicamente respecto al gasto, el artículo 37 señala: *“A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles: (...)”*. Continúa así la disposición en comento, señalando diversos tipos de gastos que pueden ser deducidos, para luego finalizar en el último inciso consagrando: *“Para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de este artículo, entre otros”*.

Por su parte, la administración tributaria peruana, denominada Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, en adelante SUNAT, en su Informe N°053-2012 ha expresado lo siguiente entorno a los requisitos del gasto: *“Ahora bien, la referida deducción procederá en la medida que los gastos cumplan con el principio de causalidad, para efecto de lo cual se deberá verificar que sean normales para la actividad que genera la renta gravada y que cumplan, entre otros, con el criterio de razonabilidad. Adicionalmente, tratándose de los gastos previstos en los incisos I), II) y a.2) del citado artículo 37°, los mismos deberán cumplir con el criterio de generalidad.”*³

Siguiendo la línea anterior, la SUNAT en el Informe N°107-2007 al respecto señala: *“Como puede apreciarse de la norma citada, se consagra el “principio de causalidad” por el cual todos los gastos necesarios para la generación y mantenimiento de rentas de tercera categoría son deducibles de la renta bruta, salvo cuando se disponga poner límites a la deducibilidad o se prohíba expresamente.*

*Cabe agregar que este principio tiene implícito que los gastos sean necesarios, entendiéndose al mismo bajo los criterios, entre otros, de normalidad y razonabilidad.”*⁴

Finalmente, la SUNAT en su Informe N°320-2005 expresa: *“(…) cabe señalar que, de acuerdo al inciso j) del artículo 44° del TUO de la LIR, no son*

³ En el mismo sentido: Resoluciones del Tribunal Fiscal, No. 710-2-99, 8634-2-2001 y 01275-2-2004.

⁴ En el mismo sentido: Resolución del Tribunal Fiscal, No. 1092-2-2008, 2470-10-2011, 20227-10-2011.

deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidas por el Reglamento de Comprobantes de Pago.”⁵

Ergo, los requisitos para que proceda la deducción del gasto giran en torno al principio de causalidad, el que contempla criterios de necesidad, proporcionalidad, razonabilidad, normalidad y generalidad, debiendo estar fehacientemente documentado.

Respecto a la sanción aparejada, el artículo 44 de la Ley de Renta contempla un listado cerrado de gastos que no pueden deducirse para efectos de determinar la renta líquida de tercera categoría, donde en su letra j) señala: “*Los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.*

Tampoco será deducible el gasto sustentado en comprobante de pago emitido por contribuyente que a la fecha de emisión del comprobante:

(i) Tenga la condición de no habido, según la publicación realizada por la administración tributaria, salvo que, al 31 de diciembre del ejercicio, el contribuyente haya cumplido con levantar tal condición.

⁵ En el mismo sentido: Resolución del Tribunal Fiscal, No. 07132-4-2014, 3854-4-2008 y 9179-4-2008.

(ii) La SUNAT le haya notificado la baja de su inscripción en el Registro Único de Contribuyentes.

*No se aplicará lo previsto en el presente inciso en los casos en que, de conformidad con el artículo 37° de la ley, se permita la sustentación del gasto con otros documentos.” En esta línea, el Reglamento de Comprobantes de Pago conforme a su artículo 25 letra b, ha entendido por gastos con documentación que no cumple los requisitos, a aquellos que *no puedan ser utilizados para sustentar costo o gasto.**

Existe una sanción general que consiste en la aplicación de una sobretasa del impuesto a la renta de un 5% por el hecho de pagar un gasto no deducible, conforme a lo consagrado en el artículo 24-A letra g) en relación al artículo 55, ambos de la Ley de Renta. Sin perjuicio de lo anterior, y si el contribuyente adicionalmente procede a deducir de su renta líquida un gasto que no corresponda conforme al artículo 44, se configura la infracción consagrada en el artículo 178 numeral 1 del Código Tributario, aplicando para este efecto un 50% del tributo por pagar omitido.

b) España

La normativa tributaria española, en cuanto a la actividad económica desarrollada por las personas jurídicas, se encuentra regulada en el Impuesto

sobre Sociedades, la que en su Ley 27/2014 de 27 de noviembre, estableció una revisión global de la figura impositiva de las personas jurídicas manteniendo la estructura que existe desde la Ley 43/1995 de 27 de diciembre.

Así respecto al gasto tributario se encuentra regulado en la mencionada Ley, en los artículos 11, 14, 15 y 16, que en general establece que sólo tendrán la consideración de gastos deducibles aquellos que correspondan a operaciones reales, estén correlacionados con la obtención de ingresos, estén debidamente contabilizados, hayan sido imputados temporalmente con arreglo a devengo y estén debidamente justificados.

Respecto a la sanción por infracción tributaria se regula en la Ley General Tributaria Española Ley 58/2003, de 17 de diciembre, que establece, entre otras cosas, que estas pueden ser leves, graves y muy graves, regulando esto en la Sección 2ª sobre concepto y clases de infracciones y sanciones tributarias, artículo 183 y siguientes. Puntualmente en el artículo 197 que establece que estamos ante una infracción grave y la multa pecuniaria asociada corresponde al monto proporcional del 75 por ciento sobre el importe que resulta de sumar las cantidades que debieron imputarse a cada socio o miembro y las que se imputaron a cada uno de ellos.

La administración tributaria española, denominada Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en adelante AEAT, por medio de Consulta Vinculante V0622-15 ha señalado: *“En línea con lo anterior, todo gasto contable será gasto*

fiscalmente deducible, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, siempre que cumpla las condiciones legalmente establecidas, en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, correlación de ingresos y gastos, valoración conforme a valor de mercado en caso de vinculación y justificación documental, y siempre que no tenga la consideración de gasto fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico establecido en la LIS.”

c) Estados Unidos

La regulación normativa tributaria de este país se encuentra establecida en un Código Tributario con el nombre de Internal Revenue Code y la administración tributaria recibe el nombre de Internal Revenue Service, en adelante IRS.

En cuanto al tratamiento de los gastos tributarios, estos se establecen en el International Revenue Code, en el Título N° 26, Subtítulo A, Capítulo 1, Parte VI, N°162:

“(a) En general, se permitirá como deducción todos los gastos ordinarios y necesarios pagados o incurridos durante el año contributivo en la realización de cualquier actividad comercial o negocio.”⁶

En cuanto a la sanción podemos mencionar que el Código Tributario establece sanciones civiles y penales, tanto para los contribuyentes como para el

⁶ Traducción efectuada por los autores de la presente tesis.

*tax return preparers*⁷ o gestor tributario. Estas se encuentran contempladas en el Título N°26, Subtítulo F, Capítulo N°75, Subcapítulo A, Parte I, N°7201-7206-7203-7207.

Las sanciones civiles varían en multas desde los 50 dólares por declaraciones sin firma del asesor fiscal o gestor tributario, hasta de 500.000 dólares para personas jurídicas en caso de evasión fiscal. Las sanciones penales de uno hasta cinco años de prisión, en casos como los de: Presentación dolosa de declaración; No suministración dolosa de información o impago doloso; Presentación fraudulenta de declaración tributaria y evasión fiscal. (Para efectos de mejor entendimiento del lector ver Anexo A.)

⁷ Definición de un gestor tributario o tax return preparers en International Revenue Code N°7701, 36 letra a).

CAPITULO 3 DESARROLLO

1.- Primer Subtema: Críticas actuales a la interpretación del SII de los requisitos para que el gasto sea aceptado para producir la renta.

a) Requisitos del Gasto Tributario en la Ley y en Interpretaciones.

Conforme a lo señalado en el desarrollo del presente trabajo de investigación, sólo se aborda el análisis en lo referente al gasto tributario consagrado en el artículo 31 de la LIR, y no el tratamiento de la deducción de gastos en particular especificados en el mismo artículo.

A su vez, hemos mencionado que el tipo de concepto analizado en cuanto al gasto corresponde a aquel gasto tributario consagrado en el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y no el gasto tributario desde una mirada o perspectiva fiscal.

Del análisis histórico efectuado podemos concluir que desde la primera regulación contenida en la Ley N°3.996 de 1924 se estableció como requisitos para que el gasto sea aceptado: a) Que sean necesarios; b) Pagados o adeudados; y c) Que se acrediten o justifiquen ante el Servicio. Características

que se mantuvieron tanto en la modificación de 1925 a través del Decreto Ley N°755, la Ley N°8.419 de 1946, la Ley N°15.564 de 1964 y la última modificación contenida en el Decreto Ley N°824 de 1974.

Ahora bien, en cuanto a las interpretaciones que ha efectuado tanto el SII como la jurisprudencia judicial podemos claramente concluir que se han adicionado conceptos efectuando interpretaciones extensivas a lo expresado en la norma, como se detalló en la presente investigación.

Así nuestra actual Ley de la renta nos plantea como requisitos para que el gasto sea aceptado los siguientes:

- I. Que sea necesario para producir la renta.
- II. Que no se haya rebajado previamente como costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta en virtud del artículo 30 de la LIR.
- III. Que se encuentre pagado o adeudado.
- IV. Durante el ejercicio comercial correspondiente.
- V. Que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio.

La Jurisprudencia Administrativa, además de los mencionados por la Ley, ha agregado los siguientes requisitos o conceptos para que el gasto sea aceptado:

- I. Que se relacione directamente con el giro o actividad que se desarrolla.
- II. Que se trate de gastos necesarios para producir la renta, entendiendo el Servicio de Impuestos Internos por esta expresión en el sentido de lo que es menester, indispensable o que hace falta para un determinado fin, contraponiéndose a lo superfluo.

Por su parte la Jurisprudencia Judicial de la Excelentísima Corte Suprema ha mencionado que:

- I. Se debe probar su naturaleza, necesidad, efectividad y monto.
- II. Que pertenezcan al giro de la empresa, negocio o actividad.
- III. Que no se trate de gastos que la ley declare como “no deducibles”

b) Críticas Actuales a las Interpretaciones Administrativas y Judiciales.

Ya adelantamos en el capítulo introductorio de esta AFE que las interpretaciones que ha realizado tanto el Servicio de Impuestos Internos como los Tribunales de Justicia, han sido objeto de múltiples críticas. En este apartado analizaremos una descripción crítica a las interpretaciones y sus consecuencias, con el objetivo de dejar en manifiesto la importancia de que el legislador otorgue conceptos claros a fin de no indagar en el real sentido y alcance de un concepto dada la importancia de la correcta determinación del gasto aceptado y su procedente deducción de la renta líquida. En esta línea abordaremos cómo puede derivar dicha problemática en una eventual vulneración de uno de los principios fundamentales consagrados en nuestra legislación, a saber el Principio de Legalidad.

Por lo que cabe preguntarnos: ¿El legislador fue claro tanto en su sentido como su alcance en la redacción del inciso primero del artículo 31 LIR? En caso de estimar como negativa la anterior pregunta y de ser necesaria una interpretación de la norma cabe cuestionarse ¿Se ajustan a las reglas de interpretación de derecho común?

Para lo anterior, es necesario mencionar el artículo 6 del Código Tributario, el que otorga la facultad al Director de Impuestos Internos de interpretar administrativamente las disposiciones tributarias.

Sin perjuicio de lo anterior, esta facultad debe ser desarrollada en concordancia con nuestro ordenamiento jurídico, el que otorga reglas para realizar las interpretaciones de una norma.

Así, en virtud de la remisión al derecho común que dispone el artículo 2 del Código Tributario, arribamos a las reglas de interpretación contenidas en nuestro Código Civil contenidas en su artículo 19 y siguientes. (Para efectos de una mejor comprensión ver Anexo B)

Junto a lo anterior, es relevante tener presente lo contemplado en el inciso 1° del artículo 31, normativa que ha sido interpretada administrativa y judicialmente, y que dispone: *“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.”.*

Tal como hemos desarrollado a lo largo de esta investigación el legislador no otorgó un concepto de gasto tributario ni definió expresamente el alcance de cada uno de los requisitos del gasto para que sea aceptado.

En virtud de lo anterior, y respondiendo nuestra primera interrogante, es dable entender que existe cabida a una interpretación de la norma en comento a

fin de determinar su sentido y alcance, la que deberá ajustarse a las directrices contempladas en nuestro ordenamiento jurídico.

Pues bien, como se mencionaba es facultad del Director del Servicio de Impuestos Internos interpretar administrativamente las disposiciones tributarias. Sin perjuicio de lo anterior, esta facultad debe ser desarrollada en concordancia con nuestro ordenamiento jurídico, el que como mencionábamos otorga reglas para realizar las interpretaciones de una norma, las que conforme a la remisión al derecho común que dispone el Artículo 2 del Código Tributario, son normas que deben ser contempladas al interpretar jurídicamente.

De forma general, podemos mencionar respecto a las reglas de interpretación que, en aquellos casos en que el sentido de la Ley no es claro, se deberá recurrir a su intención o espíritu, otorgando de esta forma el derecho común, herramientas necesarias a los órganos para efectos de efectuar la facultad de interpretar la norma bajo reglas expresamente consagradas en los referidos artículos.

Si bien tanto el SII como los Tribunales de Justicia son entes llamados a interpretar la norma tributaria dado su carácter técnico, queda de manifiesto que han adicionado requisitos que no están contemplados en la norma y que no se subentienden del sentido literal de la misma. Lo anterior constituye una vulneración a las reglas interpretativas que señalamos, toda vez que dicha facultad dice relación únicamente con determinar el alcance y sentido de una

norma, no así con interpretar extensivamente adicionando elementos que no contempló el legislador, apartándose de esta forma del verdadero sentido de la norma.

Es del caso puntualizar el carácter “ordinario” de los gastos que, conforme a la revisión histórica de los requisitos en cuanto al gasto, ya no se contempla en el actual inciso primero del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Entendiendo por tanto que el carácter de ordinario y de aquellos que se relacionan con el giro han quedado limitados a casos específicos que la misma norma describe como los gastos incurridos en adquisición, manutención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa, y los gastos en la adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando no sea ese el giro habitual.

Por lo tanto, si hay gastos que no son del giro y que no se refieren a alguno de los dos casos señalados precedentemente, que cumplen con los demás requisitos, tendrían que ser aceptados como gastos deducibles.

Ejemplo claro de esto es lo planteado conforme al Oficio N° 137 de fecha 22 de agosto de 2016, sobre los desembolsos en dinero por concepto de costas personales en procedimientos judiciales, en el caso puntual sobre adecuación de planes de salud y que tribunales han calificado de arbitrarios, por lo que para interpretación del SII esto no cumpliría con los requisitos del artículo 31 de la LIR, por lo que estarían sujetos a lo dispuesto en el artículo 21 de la misma norma

legal. Se sustenta fundamentalmente el punto en que no están relacionadas con su giro ni están destinadas a generar sus ingresos, lo que parece a lo menos cuestionable considerando que una sentencia tiene carácter de obligatoria y su incumplimiento claramente no asegura seguir generando ingresos, quedando supeditado a medidas de apremio, multas y otras posibles sanciones más graves.

En esta misma línea también se discrepa con lo sostenido por la Excelentísima Corte Suprema en su Jurisprudencia mencionada a lo largo de la presente investigación (sentencias Rol N° 8421-2013 y Rol N° 7855-2013, citadas en el capítulo segundo) al concluir como uno de los requisitos copulativos que “*Que pertenezcan al giro de la empresa, negocio o actividad*”, lo que puntualmente necesariamente debe llevar a concluir que corresponden a ciertos casos y no dicen relación con un carácter general de aplicación.

Así mismo, respecto al requisito de “necesariedad” del gasto, la jurisprudencia administrativa y judicial han estado contestes en seguir un criterio conforme al tenor gramatical de la palabra, entendiendo la expresión de gasto necesario como aquellos “inevitables u obligatorios”, “indispensables”, o agregado el concepto de “menester”.

Si bien no encontramos en la Ley qué debemos entender por necesidad del gasto, conforme a la RAE en su primera acepción lo entiende como “*Que hace falta indispensablemente para algo*”, no siendo procedente que los órganos llamados a interpretar la Ley entiendan por tal como algo inevitable u obligatorio,

puesto que la definición señalada acepta cualquier gasto que haga falta para el fin de producir la renta y no sólo aquellos en que forzosamente deba incurrirse.

La interpretación fiscal de la “obligatoriedad” de los gastos es controvertible. Recordemos que de acuerdo a las normas de Código Civil, no sólo puede utilizarse el sentido natural y obvio de las palabras (generalmente según la definición de la RAE) para interpretar la Ley. También podemos (y en este caso, debemos) utilizar su sentido técnico, y de este modo, recurrir a la definición contable o de las ciencia administrativas de empresas para definir lo que es necesario para desarrollar una actividad económica, Además no es lógico hacer sinónimos los términos “obligatorio” y “necesario” pues si el legislador tributario hubiese querido utilizar obligatorio, tan obvio para cualquier estatuto legal, así lo habría hecho. (Ortiz y Troncoso, 2008)

A modo de ejemplo, puntualmente podemos mencionar el Oficio N° 648 del 2018⁸ de la Dirección Nacional del SII sobre el tratamiento tributario que debe

⁸ “Sobre la misma materia, este Servicio ha señalado en reiteradas oportunidades que un gasto para ser necesario debe revestir el carácter de ineludible, indispensable y obligatorio, en razón de su naturaleza y monto, debiendo estar relacionados con las actividades que desarrolle la empresa, conforme a las condiciones y requisitos que establece el artículo 31° de la LIR, para efectos de su deducción de la renta anual del contribuyente. (...) Ahora bien, en relación a la situación que expone, cabe expresar, que si en el curso del juicio las partes arribaron a una Conciliación respecto de las prestaciones reclamadas por el o los trabajadores por concepto de sueldos, salarios, otras remuneraciones, así como de indemnizaciones de carácter laboral, adeudadas al término del contrato, dichas sumas en principio podrán ser deducidas como gasto, en los términos del artículo 31 de la LIR, en la medida que sean calificadas como obligatorias al ser consignadas claramente en una Conciliación laboral, que produce los efectos de una sentencia judicial de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 267 del Código de Procedimiento Civil y 453 N°2, del Código del Trabajo; revistiendo además el carácter de un título ejecutivo laboral de acuerdo al artículo 464 N°2 de ese texto legal. Sin embargo, para evaluar el régimen tributario aplicable a las indemnizaciones y otros pagos acordados en un Acta de Conciliación suscrito en el juicio laboral, deberá verificarse en la respectiva instancia de fiscalización, que dichas prestaciones sean

otorgarse a las cantidades pagadas en el contexto de conciliaciones celebradas en un juicio laboral, para poner término a este. En esta línea y de conformidad con lo establecido en el Artículo 267 del Código de Procedimiento Civil, el Acta de la Conciliación se estima como sentencia ejecutoriada para todos los efectos legales, que las partes no pueden modificar, y que produce efecto de cosa juzgada, por lo que cualquiera de las partes puede exigir su cumplimiento. Por lo tanto, existe obligatoriedad de efectuar los pagos que constan en dicha Acta. Sin perjuicio de lo anterior, el SII razona exigiendo que la empresa cuente con antecedentes probatorios que permitan estimar, de manera razonable, que estas sumas fijadas en un Acta de Conciliación tengan su causa en la existencia de un vínculo laboral; que dichos montos guarden una proporcionalidad con los sueldos que tenía el trabajador y su antigüedad; que exista una razonabilidad del gasto, considerando tanto la naturaleza del desembolso como su monto.

Así mismo, el Oficio N°561 de 2017⁹ sobre tratamiento tributario conforme al artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, por las mutas pagadas al fisco

coherentes con la causal de término de la relación laboral, consignada en la respectiva Acta de Conciliación. (...) La empresa pagadora deberá acreditar la existencia del vínculo laboral, la proporcionalidad del desembolso con los sueldos que tenía el trabajador, su antigüedad y la razonabilidad del gasto, no solo en cuanto a su naturaleza, sino que también en cuanto al monto adeudado por la prestación de los servicios del trabajador.”

⁹ “Tal como lo indica en su presentación, este Servicio ha señalado que las sumas establecidas a favor de una entidad pública, por el incumplimiento por parte de su contraparte de una obligación contractual son tributariamente un gasto rechazado, ya que dicho pago no constituye un gasto necesario e inevitable en los términos requeridos para aceptar su deducción, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso primero del artículo 31 de la LIR; afectándose además con la tributación establecida en el inciso tercero (actual inciso segundo) del artículo 21 de la Ley del ramo, porque aun cuando dichas cantidades cedan en beneficio de una entidad estatal, no tienen el carácter de multa en los términos establecidos en esta disposición legal ya que no se aplican como consecuencia del ejercicio de potestades sancionatorias conferidas por Ley, sino en carácter

derivadas del incumplimiento de obligaciones establecidas en un contrato de obra pública fiscal, celebrado con el Ministerio de Obras Públicas, el SII razona entendiendo que al constituir un incumplimiento contractual y no una infracción legal o reglamentaria, no reviste la naturaleza jurídica de una multa fiscal como sanción administrativa, y que la consecuencia jurídica se encontraba expresamente prevista en las bases y en el contrato, lo que no implica el ejercicio del ius puniendi o potestad sancionatoria del Estado.

En el mismo sentido la sentencia de la Corte Suprema de fecha 16 de octubre de 2018, Rol N°15.514-2017, que en lo pertinente: *“Esto implica que aun cuando un determinado gasto no genere de modo directo utilidades o excedentes constitutivos de renta, como es el caso de las pérdidas de ejercicios anteriores o el*

de parte de un contrato. (...) Por consiguiente, si bien el artículo 21 de la LIR, se refiere en general a las multas pagadas al Fisco, este término se debe entender en su sentido jurídico estricto, como equivalente a aquellas sanciones que aplica la administración por la infracción de un deber, una prohibición u obligación incumplida; cuya sanción está establecida en la Ley o un Reglamento, y se aplican en el ejercicio de la potestad sancionatoria del Estado. En relación a la existencia de una sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada de la Corte de Apelaciones de Santiago, que se pronuncia sobre situaciones equivalentes a la consultada por el requirente, cabe señalar que de acuerdo a lo establecido en el inciso 2° del artículo 3° del Código Civil las sentencias judiciales no tienen fuerza obligatoria sino respecto de las causas en que actualmente se pronunciaren; vale decir, al tener efectos particulares no es aplicable respecto de otros casos y por lo tanto no es obligatoria a otras situaciones aun cuando los hechos sean similares, debiendo estos resolverse conforme a su propio mérito en las instancias correspondientes. Al respecto, este organismo, en el ejercicio de sus facultades legales ha establecido en sede administrativa, la extensión de esta norma de excepción, conforme a los criterios que se han expuesto; lo que no vulnera el principio la reserva legal en relación al establecimiento de los tributos, desde que las normas legales lo facultan para establecer su aplicación, fundado en circunstancias objetivas que dan cuenta de una actividad de carácter interpretativo y técnico por parte de un órgano fiscalizador. III.- CONCLUSIÓN. Cuando el fundamento que origina una multa aplicada por un organismo Estatal es un incumplimiento contractual y no una infracción legal o reglamentaria, no reviste la naturaleza jurídica de una multa fiscal como sanción administrativa; por lo que más bien se trata de una consecuencia jurídica de una situación expresamente prevista en las bases y en el contrato, lo que no implica el ejercicio del ius puniendi o potestad sancionatoria del Estado, no estando por consiguiente comprendida en la norma de excepción contenida en la primera parte, del inciso 2°, del artículo 21, de la LIR.”

castigo de deudas incobrables, en la medida que diga relación con las operaciones que debe llevar adelante un contribuyente, ha de calificarse como necesario para producir la renta. En esas condiciones, es menester dejar constancia que no ha sido discutida la efectividad de los gastos, ni que corresponden al período en que se están determinando las diferencias impositivas, su conexión con el giro del contribuyente y que no han sido rebajados como costo directo, de modo que la controversia se radicó exclusivamente en la necesidad del gasto, lo que implica que el contribuyente haya debido incurrir inevitablemente en esas sumas para solventar los gastos que le permitan generar la renta bruta global que se pretende determinar, desde que se trata de una compensación establecida expresamente en la ley”.

c) Legislación Comparada

La Constitución Española consagra en su artículo 133 el Principio de Legalidad según los siguientes términos: *“1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley. 2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes. 3. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley. 4. Las administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes.”*

Así mismo, la Constitución Política de Perú consagra en su artículo 74: *“Principio de Legalidad. Los tributos se crean modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.*

Los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

Los decretos de urgencia no pueden contener materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación. Las leyes de presupuesto no pueden contener normas sobre materia tributaria.

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo.”

Finalmente Estados Unidos contempla el Principio de Legalidad en su Constitución conforme a Enmienda XVI del 03 de Febrero de 1913, que dice: *“El Congreso tendrá facultades para establecer y recaudar impuestos sobre los*

ingresos, sea cual fuere la fuente de que provengan, sin prorratearlos entre los diferentes Estados y sin atender a ningún censo o recuento.”¹⁰

d) Conclusiones.

Como podemos ver los ejemplos anteriormente mencionados, ilustran claramente el problema de que el legislador no definiera expresamente que se entienda por gasto tributario, o que no otorgara parámetros expresos para determinar cada uno de los requisitos para la aceptación del gasto. Sin perjuicio de lo mencionado resulta evidentemente lejano al espíritu de nuestra legislación que tanto un órgano administrativo o judicial, en pos de su facultad interpretativa, puedan ir más allá de la labor que se les ha encomendado y adicionen elementos no contemplados por la ley o los acoten conforme a la medida de determinados casos.

Es por esto que en el desarrollo de la investigación se mencionó el Principio de Legalidad que rige como regla fundamental en materia tributaria y se encuentra consagrado en los artículos 19 N°20, 32 N°6, 63 N°14, 65 inciso 4 N°1 de la nuestra Constitución Política de la República. Por lo que sólo en virtud de una ley se pueden establecer tributos, los que son de iniciativa exclusiva del Presidente de

¹⁰ Traducción efectuada por los autores de la presente tesis.

la República según lo dispuesto en el artículo 62 N°1 de la Constitución. Su fundamento es la protección del derecho de propiedad de los contribuyentes, toda vez que los tributos se entienden como una limitación a éste a favor del Estado. En virtud de este principio es la Ley la llamada a establecer los tributos, sus elementos, la tasa, la base imponible, las exenciones, infracciones y los procedimientos.

Siendo el gasto tributario un elemento de la obligación tributaria resulta indispensable que se encuentre suficientemente descrito en la Ley en virtud del Principio de Legalidad. Ergo, podría estimarse que, dada las interpretaciones administrativas y judiciales mencionadas a lo largo de la presente investigación existiría una vulneración a las disposiciones constitucionales referidas al entregarse a la autoridad administrativa la posibilidad de fijar nuevos requisitos para la aceptación del gasto.

Así como consecuencia de lo anterior, y de estimar una actuar ilegal por parte de la administración tributaria, podría derivar el contribuyente en una vulneración de su derecho de la igualdad ante la Ley y a no ser discriminado arbitrariamente por el Estado en el trato económico, al ser despojado de la posibilidad de rebajar un gasto que cumpla los requisitos expresamente señalados por el legislador.

Habida cuenta lo anterior, podemos determinar que la redacción del artículo 31 inciso 1° de la LIR no es suficiente en la determinación del hecho gravado, la base imponible y la tasa, lo que ha tenido como consecuencia interpretaciones

extensivas en algunos casos como los planteados, tanto administrativa como judicialmente, enfrentándonos por lo tanto a un escenario de vulneración del Principio de Legalidad, agregando y reglando requisitos para que el gasto sea aceptado que no se encuentran estipulados en la Ley. En este mismo sentido el Dictamen Número 5.230 del 2000 de la Contraloría General de la República ha estipulado que *“es la propia ley la que debe singularizar el tributo respectivo y regularlo en todos sus aspectos substanciales, precisando su forma, proporcionalidad o progresión, no siendo suficiente por tanto que la ley se limite a una expresión genérica o indeterminada, ya que con ello se estaría ignorando la perentoria exigencia constitucional”*.

Por lo anterior, proponemos efectuar una revisión legislativa a la redacción de los requisitos que contempla el artículo 31 de la LIR para que el gasto sea aceptado y, así de esta forma, determinar y otorgar certeza jurídica a una obligación tributaria que durante mucho tiempo ha sido ambigua quedando supeditada a las interpretaciones del SII y de nuestros Tribunales de Justicia, muestra clara de la necesidad de profundizar en su redacción y claridad.

BIBLIOGRAFÍA

Artículos de Revistas

Yáñez Henríquez, J. 2014. “Impuesto al Valor Agregado: Eficiencia y Crecimiento”, *Revista de Estudios Tributarios*, 9., pp. 221-251.

Apuntes

Orrego Acuña, J. 2019. “Teoría del Acto Jurídico”.

Libros

Vial Del Río, V., 2011. *Teoría General del Acto Jurídico*. Editorial Jurídica de Chile, Santiago.

Tesis

Gallardo Burgos, P. “Gasto Necesario para Producir la Renta: Análisis Histórico desde la Ley N° 3.996 de 1924 hasta el Decreto Ley N° 824 de 1974”. Tesis para Optar al Grado de Magister en Tributación, Universidad de Chile, Santiago, 2016.

Ortiz Guajardo, C. y Troncoso Agurto S. “Análisis del Alcance del Concepto de Gasto Necesario establecido por el artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta”. Tesis para Optar al Título de Contador Público Auditor, Universidad Del Bio-Bio, Chillán, 2008.

Documentos Públicos

Consulta Vinculante No. V-0622 de 2015. Agencia Estatal de la Administración Tributaria, España.

Informe No. 053 de 2012. Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, Perú.

Informe No. 107 de 2007. Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, Perú.

Informe No. 320 de 2005. Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, Perú.

Mensaje No. 107-366, 2018. Mensaje S. E. El Presidente de la República con el que inicia el Proyecto de Ley que Moderniza la Legislación Tributaria. Santiago, Chile

Resolución del Tribunal Fiscal, No. 710-2-99, Perú.

Resolución del Tribunal Fiscal, No. 8634-2-2001, Perú.

Resolución del Tribunal Fiscal, No. 01275-2-2004, Perú

Resolución del Tribunal Fiscal, No. 1092-2-2008, Perú.

Resolución del Tribunal Fiscal, No.2470-10-2011, Perú.

Resolución del Tribunal Fiscal, No. 20227-10-2011, Perú.

Resolución del Tribunal Fiscal, No. 07132-4-2014, Perú.

Resolución del Tribunal Fiscal, No. 3854-4-2008, Perú.

Resolución del Tribunal Fiscal, No. 9179-4-2008, Perú.

Servicio de Impuestos Internos, 2017. Gasto Tributario 2016 a 2018.
Subdirección de Gestión Estratégica y Estudios Tributarios. Santiago, Chile.

Leyes

Decreto Ley, No. 755. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgado
16/12/1925.

Decreto Ley, No. 824, Aprueba texto que indica sobre Ley de impuesto a la
renta. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgado 27/12/1974.

Decreto Supremo, No. 179-2004-EF. Ley de Impuesto a la Renta, Perú.
Publicado 8/2/2004.

Ley, No. 3.996, Establece un impuesto sobre las rentas. Ministerio de
Hacienda, Chile. Promulgada 2/01/1924

Ley, No. 7.750, Aumenta las tasas de diversos impuestos. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 06/01/1944

Ley, No.8.419. Fija el texto refundido de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 27/03/1946.

Ley, No. 15.564. Modifica la Ley N° 5.427, sobre impuesto a las herencias, asignaciones y donaciones y sustituye la Ley N° 8.419, sobre impuesto a la renta. Promulgada 11/02/1964.

Ley No. 27, Ley del Impuesto sobre Sociedades, España. Promulgada el 27 de noviembre de 2014.

Ley No. 58, Ley General Tributaria, España. Promulgada el 17 de diciembre de 2003.

U.S. Code, Estados Unidos.

Constitución Política de los Estados Unidos de Norteamérica.

Decreto, No. 100, Fija texto refundido, coordinado y sistematizado de la Constitución Política de la República de Chile. Ministerio de Secretaría General de la Presidencia. Promulgado 17/09/2005.

Decreto con Fuerza de Ley, No. 1, Que fija texto refundido, coordinado y sistematizado del Código Civil. Ministerio de Justicia. Promulgado 16/05/2000.

Decreto Ley, No. 830, Aprueba Texto que señala del Código Tributario. Ministerio de Hacienda. Promulgado 27/12/1974.

Páginas Web

http://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_a.htm

<http://www.rae.es/>

ANEXO A

TABLA I: Esquema Legislación Comparada.

	PERÚ	ESPAÑA	ESTADOS UNIDOS
OCDE	NO	SI	SI
Requisitos del Gasto	Principio de causalidad: - necesidad - proporcionalidad - razonabilidad - normalidad - generalidad - fehacientemente documentado	- Operaciones reales - Correlación con el ingreso -Contabilizado - Imputados con arreglo a devengo - Justificado	- Ordinarios - Necesarios - Pagados o incurridos durante el año contributivo en la realización de cualquier actividad comercial o negocio
Sanción Civil	- Sobretasa del impuesto a la renta de un 5% por el hecho de pagar un gasto no deducible - Si el contribuyente adicionalmente procede a deducirlo un 50% del tributo por pagar que se omitió	Infracción grave con una multa pecuniaria asociada del 75% proporcional al importe que resulta de sumar las cantidades que debieron imputarse a cada socio y las que se imputaron a cada uno de ellos	Multas desde los 50 dólares por declaraciones sin firma del asesor fiscal o gestor tributario, hasta de 500.000 dólares para personas jurídicas en caso de evasión fiscal
Sanción Penal	NO	NO	De uno a cinco años de privación de libertad dependiendo del delito

ANEXO B

Reglas de Interpretación del Código Civil.

“Art. 19. Cuando el sentido de la ley es claro, no se desatenderá su tenor literal, a pretexto de consultar su espíritu. Pero bien se puede, para interpretar una expresión obscura de la ley, recurrir a su intención o espíritu, claramente manifestados en ella misma, o en la historia fidedigna de su establecimiento.

Art. 20. 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.

Art. 21. 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.

Art. 22. El contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía. Los pasajes oscuros de una ley pueden ser ilustrados por medio de otras leyes, particularmente si versan sobre el mismo asunto.

Art. 23. Lo favorable u odioso de una disposición no se tomará en cuenta para ampliar o restringir su interpretación. La extensión que deba darse a toda ley, se determinará por su genuino sentido y según las reglas de interpretación precedentes.

Art. 24. En los casos a que no pudieren aplicarse las reglas de interpretación precedentes, se interpretarán los pasajes oscuros o contradictorios del modo que más conforme parezca al espíritu general de la legislación y a la equidad natural.”

ANEXO C

TABLA II: Esquema Requisitos del Gasto.

ARTÍCULO 31 LIR	INTERPRETACIONES	PROYECTO DE MODERNIZACIÓN TRIBUTARIA
Necesarios para producir la renta	<p>Necesarios para producir la renta:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Menester • Indispensable • Ineludible • Obligatorio • Que hace falta para un determinado fin • Contraponiéndose a lo superfluo <p>Que se relacione directamente con el giro o actividad que se desarrolla</p>	<p>Vinculados directa o indirectamente al desarrollo del giro:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Desarrollo de las operaciones de la empresa o las que se efectúa en interés de la misma • Ordinarios • Extraordinarios • Habituales • Excepcionales • Voluntarios • Obligatorios
No esté rebajado en virtud del artículo 30 de la LIR	Que no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta	No estén rebajados en virtud del artículo 30 de la LIR
Pagado o adeudado durante el ejercicio comercial	Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, sea que éste se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio;	Pagado o adeudado durante el ejercicio comercial
Que se acrediten de forma fehaciente ante el servicio	Que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio	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
		Razonables en cuanto a su monto atendidas las circunstancias particulares del caso
		Que tengan una causa lícita y no tengan su origen en comportamientos dolosos

VITA

Daniela Paz Fuenzalida Cubillos

Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales (2012); Abogada (2013); Diploma en Tributación, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile (2017); Magíster en Tributación, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile (2019); Desde el año 2014 se desempeña como abogada independiente en área corporativa, civil y tributaria; Experiencia laboral como abogada corporativa en Inmobiliaria GST Limitada (desde 2014), Constructora Alto Zapallar Limitada (desde 2014); Experiencia en Litigación; Abogada socia en Fuenzalida y Osorio Abogados & Auditores Tributarios SpA (2018).