



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

Parte II

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

Alumno: Mauricio Osorio Ilufi

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 Específicos.....	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.....	21
a) Contexto General.....	21
b) Requisitos.....	24
6.- Legislación Comparada.....	25
a) Perú.....	26
b) España.....	30
c) Estados Unidos.....	32
CAPITULO 3 DESARROLLO.....	34
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.....	34
a) Requisitos del Gasto Aceptado conforme al proyecto de modernización tributaria.....	37
b) Requisitos del Gasto en la Legislación Comparada.....	45
c) Conclusiones.....	47
BIBLIOGRAFÍA.....	50
ANEXO A.....	55
ANEXO B.....	56
ANEXO C.....	58
VITA.....	59

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

Los requisitos para que el gasto tributario sea aceptado contemplados en la Ley han sido objeto de múltiples interpretaciones administrativas y judiciales, que debido a su indeterminación normativa en algunos puntos han derivado en la actualidad en el Proyecto de Modernización Tributaria ingresado en agosto del año 2018, que tiende a flexibilizar dichos requisitos del gasto para que sea aceptado.

Es por esto que se ha efectuado un análisis histórico del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta sobre los requisitos del gasto desde lo contemplado en la Ley N° 3.996 de 1924 hasta el actual Decreto Ley N° 824 de 1974, desarrollando su concepto y requisitos, como también su sanción.

Además de lo anterior se analiza en la presente tesis el Principio de Legalidad consagrado 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, en el sentido de comprender la limitación a las interpretaciones que se efectúan a la normativa. Es por esto, que se ilustra el análisis considerando las interpretaciones administrativas y judiciales que puntualmente han adicionado criterios que no se contemplan expresamente en la Ley. Y, así también, lo contemplado en legislación comparada como Perú, España y Estados Unidos sobre el tratamiento del gasto desde la perspectiva de sus requisitos y sanciones.

En este contexto se analiza el Proyecto de Modernización Tributaria ingresado al Congreso Nacional el mes de agosto del año 2018, evaluando las

propuestas en lo que respecta a los requisitos que deben concurrir para que proceda la aceptación de un gasto tributario, consagrados en el artículo 31 de la LIR.

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 cada uno de ellos persigue.

Así, desde una mirada fiscal los gastos tributarios han sido definidos por la OCDE como *“transferencias de recursos ppúblicos 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 de cada contribuyente, 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 ante una posible vulneración del Principio de Legalidad, al exigir determinar una base imponible conforme a requisitos que no se establecen expresamente en la ley.

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 del 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 contextualizando cómo ha evolucionado en nuestra normativa el concepto del gasto y sus requisitos para que sea aceptado, así para de esta forma poder arribar al actual concepto de gasto contemplado en la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Luego, se explicará 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.

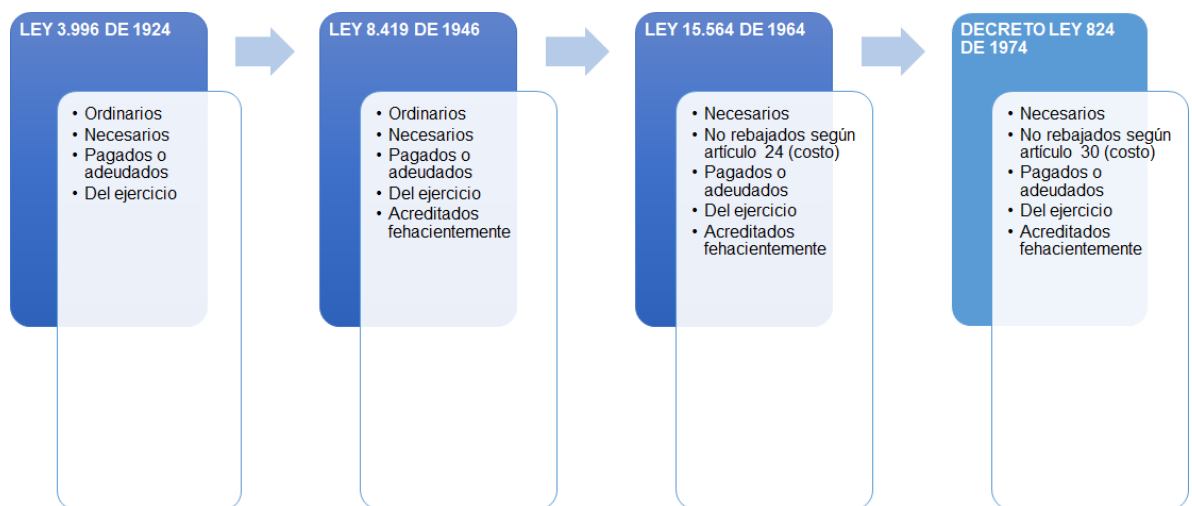
Una vez desarrollados los puntos anteriores, analizaremos las propuestas que incorpora el Proyecto de Modernización Tributaria, para finalizar realizando una comparación con legislación comparada de Perú, España y Estados Unidos.

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 la renta, en lo referente al gasto tributario, encontramos su regulación principalmente en los Artículos N° 18, 24, 33 y 43. Para efectos de esta investigación transcribiremos 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 mencionado 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 como 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 6 y 7, 19 N° 2, 19 N° 8, 19 N° 20, 19 N° 26, 32 N° 8, 60 N° 2, 62 inciso segundo, 62 inciso cuarto N° 1; todos consagrados en la Constitución Política de la República de Chile.

De su redacción, 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

¹ En el mismo sentido, entre otros: Oficio N°2.289 de 2018, Oficio N°2.288 de 2018, Oficio N°2.660 de 2017; Oficio N°2.660 de 2017, Oficio N°2.488 de 2016, Oficio N 2.984, de 2016, Oficio

Por su parte la Jurisprudencia Judicial de la Excelentísima Corte Suprema en Sentencia de Causa Rol N° 15.514-2017 de fecha 16 de octubre de 2018, 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

N°1.946 de 2012, Oficio N°2.934 de 2012, Oficio N°1.961 de 2011, Oficio N°1.305 de 2008, Oficio N°415 de 2006, Oficio N°4.761 de 2005, Oficio N°4.087 de 2005, Oficio N°2.585 de 2004; Oficio N°167 de 1992, Oficio N°40 de 1992, Oficio N°317 de 1987, Oficio N°3.023 de 1986, Oficio N°4.069 de 1985, Oficio N°3.255 de 1977; Circular N°88 de 1979 y Circular N°18 de 1976.

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 lo siguiente:

“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 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 objeto de resaltar un posible cambio de paradigma para que el gasto tributario sea aceptado y así ser rebajado de la renta líquida imponible, criterio diverso y distinto al que hemos estado acostumbrados, 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, estableciendo lo siguiente:

“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, 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.”

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.º 179-2004-EF, publicado el 8 de diciembre de 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.” A su vez, en cuanto al mismo criterio la SUNAT en su informe N° 093-2019 nos dice que: *“b) Sin embargo, dichos gastos podrían ser deducibles al amparo del encabezado del primer párrafo de dicho artículo, siempre y cuando los gastos en cuestión cumplan con el principio de causalidad, el cual debe ser*

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

entendido bajo una concepción amplia, incluso si no se llegara a generar rentas, lo cual solo puede ser establecido en cada caso concreto.”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 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, y que 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:

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

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

(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.

(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 de 2014, 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 de 1995.

Así respecto al gasto tributario, éste se encuentra regulado en la mencionada Ley, en los artículos 10,11, 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.”*

En el mismo sentido Consulta Vinculante V0897-19 *“Esta remisión genérica a las normas del Impuesto sobre Sociedades para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas, nos lleva en lo que respecta al ejercicio 2014, al artículo 10 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en adelante LIS, que en su apartado 3 dispone que “en el método de estimación directa la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”.*

De acuerdo con lo anterior, la deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos, de tal suerte que aquellos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad serán deducibles, en los términos previstos en los preceptos legales antes señalados, mientras que cuando no exista esa vinculación o no se probase suficientemente no podrían considerarse como fiscalmente deducibles de la actividad económica.”

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

6 Traducción efectuada por los autores de la presente tesis.

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

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

Dadas las críticas ya analizadas previamente, el actual Gobierno ha propuesto un Proyecto de Modernización al sistema tributario que busca entre otros aspectos, otorgar certeza y seguridad jurídica a las circunstancias que deben concurrir para que el gasto sea aceptado.

Dicho Proyecto 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.

Precisamente respecto al artículo 31 de la LIR se señala:

“Para que un sistema tributario se ajuste a los principios básicos que garantizan un Estado de Derecho, debe ofrecer seguridad y certeza jurídica, de manera que la ley sea predecible y el contribuyente tenga claridad sobre los hechos gravados, los sujetos, las tasas y las consecuencias legales de no cumplir

con sus obligaciones tributarias. Lo anterior se ve especialmente fortalecido con este proyecto de ley. Queremos resaltar a través de este proyecto la observancia irrestricta en materia de principio de legalidad de los tributos, que se aplica tanto a los contribuyentes quienes en base a ese principio deben cumplir de manera irrestricta con sus obligaciones de declaración y pago de sus tributos en la forma y fondo establecido por la ley, como también al Servicio quien conforme a los artículos 6 y 7 de la Constitución Política de la República, debe actuar dentro de la órbita de su competencia y atribuciones, sin que pueda llevar a cabo otras atribuciones que las que estrictamente le ha encomendado el ordenamiento jurídico.”

En este sentido, el Mensaje Presidencial reflexiona sobre la importancia de la certeza jurídica en materia tributaria, haciendo alusión a un informe elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (“OCDE”) en conjunto con el Fondo Monetario Internacional: “Update on Tax Certainty” en el que señala los beneficios en torno a la inversión y desarrollo del comercio de contar con un ordenamiento certero. Así, dentro de las principales causas de la incertidumbre, el referido informe identifica la falta de claridad del legislador, las interpretaciones administrativas y aplicación de la norma por parte de la autoridad administrativa, entre otras.

Es así como, dentro de las directrices planteadas, respecto al gasto tributario el Proyecto de Modernización Tributaria busca “redefinir” la normativa que regula dicha materia.

Así el nuevo inciso primero del artículo 31 de la LIR propuesto señala:

“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, 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.”

a) Requisitos del Gasto Aceptado conforme al proyecto de modernización tributaria.

- I. **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.**

Resulta relevante destacar el cambio de paradigma respecto a la legislación vigente, en el sentido de que el Proyecto de Modernización Tributaria permitirá rebajar de la renta líquida imponible aquellos gastos que no necesariamente se encuentren vinculados al giro del negocio de manera directa.

Aún más, entiende dentro de esta categoría a aquellos ordinarios, extraordinarios, habituales, excepcionales, voluntarios u obligatorios.

Al respecto, nos parece necesario precisar que no se encuentra dentro de la citada norma un concepto definido de cada una de las características que deberá reunir el gasto en caso de ser aprobado el Proyecto. Para este efecto, y en concordancia con el desarrollo del presente estudio nos remitiremos a las definiciones que ha otorgado la RAE, toda vez que no contamos a la fecha con interpretaciones administrativas ni judiciales sobre la materia.

- **Ordinarios:** común, habitual y que sucede regularmente.
- **Extraordinarios:** Fuera del orden o regla natural o común.
- **Habituales:** Que se hace, padece o posee con continuación o por hábito.
- **Excepcionales:** Que constituye excepción de la regla común y que se aparta de lo ordinario, o que ocurre rara vez.
- **Voluntarios:** Que nace de la voluntad, y no por fuerza o necesidad extrañas a aquellas.
- **Obligatorios:** Que obliga a su cumplimiento y ejecución.

II. Que sean razonables en cuanto a su monto, atendidas las circunstancias particulares del caso.

En este sentido extiende lo que ya el Servicio de Impuestos Internos ha señalado en cuando a la exigencia de la correlación entre el ingreso y el gasto, a un parámetro de “razonabilidad” y considerando las “*circunstancias particulares de cada caso*”.

III. Que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30.

Este requisito ya se encontraba contemplado en la normativa tributaria.

IV. Que se encuentren pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente.

Este requisito ya se encontraba contemplado en la normativa tributaria.

V. Que tengan una causa lícita y no tengan su origen en comportamientos dolosos; y

Este nuevo requisito igualmente resulta innovador en el ámbito tributario respecto del gasto, toda vez que introduce conceptos que no estaban consagrados en esta materia, si no por el contrario debemos recurrir al derecho común con el fin de determinar su intención.

Si bien no es el objeto de esta investigación ahondar en las teorías de la causa en el Derecho Civil ni en los elementos y prueba del dolo, nos parece relevante entregar al lector una mirada amplia al respecto con el objeto de una mayor comprensión de las conclusiones.

Al respecto, el artículo 1445 del Código Civil señala los elementos que deben concurrir para que una persona se obligue para con otra a través de un acto

jurídico o declaración de voluntad, a saber: *“1º que sea legalmente capaz; 2º que consienta en dicho acto o declaración y su consentimiento no adolezca de vicio; 3º que recaiga sobre un objeto lícito; 4º que tenga una causa lícita.”*

La causa en nuestro derecho ha sido una de las problemáticas más complejas de resolver debido a la variedad de criterios al momento de determinar qué se entiende por causa y qué elementos requiere. Hay incluso quienes piensan que la causa debería eliminarse de nuestro ordenamiento jurídico argumentando su postura en que sería inútil y falsa, y otros que abogan su mantención por considerar que protege la voluntad en los negocios y controla su ilicitud.

Respecto a qué debemos entender por causa en nuestra doctrina existe consenso al menos en considerar tres conceptos:

- Causa eficiente: Se llama causa eficiente al elemento generador del efecto, al elemento que da vida a lo que antes no existía. En este sentido se puede afirmar que las fuentes de las obligaciones, esto es, los hechos jurídicos que les dan origen, son su causa eficiente. Por ejemplo, la causa eficiente de la obligación del vendedor de entregar la cosa es el contrato de compraventa mismo. (Vial, 2011).
- Causa final: Es el fin inmediato o invariable de un acto, o sea, el fin próximo que determina la voluntad a obrar y que siempre es posible encontrar en la

estructura misma del contrato y que es siempre idéntica para todos los actos pertenecientes a la misma especie.

En este sentido, la causa o fin del comprador, en todos los contratos de compraventa, es incorporar a su patrimonio una cosa; y la causa o fin del vendedor, asimismo, en todas las compraventas, es procurarse dinero, a cambio de las cosas que entrega. (Vial, 2011)

- Causa ocasional: Está constituida por el fin lejano y variable de un acto y es de carácter estrictamente personal y psicológico. Es diferente para cada individuo, ya que es el móvil, la razón que lo impulsa a celebrar un acto o contrato en determinadas circunstancias. De ahí que una misma especie de acto pueda tener infinitas causas, según sean los fines que hayan perseguido las partes”. Así, la causa ocasional para el vendedor puede ser la necesidad de cumplir una obligación, para lo cual necesita dinero; y causa ocasional para el comprador puede ser la necesidad de hacer un regalo de matrimonio con la cosa comprada. (Vial, 2011)

Así, para la validez de los actos jurídicos, se exige que la causa sea real, es decir, que exista, y, además que sea lícita, es decir, que no sea contraria a la ley, al orden público y a las buenas costumbres. En primer lugar, por causa real se ha sostenido que debe existir al momento en que se celebra o ejecuta el contrato o acto jurídico. No existiendo dicha causa, falta un elemento del acto jurídico que afecta a la validez del mismo, siendo sancionado con nulidad absoluta. En

segundo lugar, la licitud en la causa tiene por objeto controlar la autonomía de voluntad en los negocios, debiendo responder a fin protegido y aceptado por el ordenamiento jurídico, llegando incluso a sostener que no basta que exista un motivo ilícito, sino que se requiere además que tal fin haya sido incorporado al negocio como presupuesto básico, determinante, es decir, que sin ese motivo el acto no se habría celebrado. Según nuestro Código Civil, hay causa ilícita cuando el acto: 1º Está prohibido; 2º Es contrario a las buenas costumbres; y 3º Es contrario al orden público.

Ahora bien, atendido lo dispuesto en los artículos 1467 y 1698 del Código Civil, puede concluirse que la causa se presume, desde el momento en que la Ley no exige expresarla en el acto o contrato. Como señala nuestra jurisprudencia, probar que una obligación carece de causa real y lícita corresponde a quien alega tal hecho, ya que si bien es cierto no puede haber obligación sin causa real y lícita, no es menos cierto que no es necesario expresarla, por lo cual el hecho de que no se exprese no basta para deducir que la obligación carece de ella. En síntesis, el que pretenda que el acto o contrato o que las obligaciones en él contenidas carecen de causa, deberá probarlo, prueba muy difícil por cierto. (Orrego, 2019)

En lo que respecta a los comportamientos dolosos señalados por el nuevo requisito propuesto por el Proyecto, podemos señalar que nuestro derecho civil lo ha entendido como un vicio del consentimiento, es decir, aquello que anula o restringe la libertad o conocimiento de un contratante, así lo ha consagrado el artículo 1451 del Código Civil.

El dolo ha sido entendido como aquella conducta que se ejercita para obtener una declaración de voluntad o el consentimiento de la otra parte, o para que esa voluntad o consentimiento se manifieste o preste, respectivamente, en una forma determinada, es decir, aquella maquinación fraudulenta empleada para engañar al autor o contraparte de un acto o contrato, con el fin de arrancarle una declaración de voluntad o modificarla en los términos deseados por el individuo que actúa dolosamente. Como elementos del dolo encontramos: 1º Un elemento psicológico: la intención de engañar, defraudar a otro. 2º Un elemento material: la forma de realizar el engaño. Este elemento material puede consistir en actos, es decir, en maniobras o maquinaciones que lleven al engaño; puede consistir también en una falsedad o mentira que produzca el mismo efecto; puede por último consistir en la reticencia, en el silencio de circunstancias que debería haber conocido la otra parte. (Orrego, 2019)

Para que el dolo vicie el consentimiento, que sea obra de una de las partes, y que sea principal o determinante debiendo ser acreditado por quien lo alega.

Resulta relevante destacar en referente a este nuevo requisito propuesto por el Proyecto que conforme a nuestro derecho común corresponderá al Servicio de Impuestos Internos acreditar tanto la causa ilícita como el comportamiento doloso del contribuyente. Ya que como lo expresa el artículo 1698 del Código Civil *“Incumbe probar las obligaciones o su extinción al que alega aquéllas o ésta”*. Ya que conforme al inciso primero del artículo 21 del Código Tributario debemos

entender que el contribuyente presentando la correspondiente contabilidad fidedigna no se le debiese exigir la carga de la prueba.

Así lo plantea el Profesor de Derecho Civil don Víctor Vial del Río: *“Ahora bien, consecuencia de que la ley presume que todo acto tiene una causa, y que lo anormal es que no la tenga, la prueba de la falta de causa corresponde a aquel que la alega.”* (Vial, 2011)

Respecto a lo mencionado y en atención a que la jurisprudencia judicial entiende que la carga de prueba es del contribuyente⁸, el Proyecto plantea incorporar una modificación del artículo 21 del Código Tributario, de la manera siguiente:

“a) Agregase, en el inciso segundo, entre la expresión “no sean fidedignos” y el punto seguido (“.”) el siguiente párrafo: “y así se declare mediante resolución fundada en base a los antecedentes de hecho y de derecho tenidos a la vista. Esta resolución podrá impugnarse junto con la reclamación de la liquidación o giro respectivo”.

VI. 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.

Respecto a este requisito podemos mencionar que, si bien existía y ha

⁸ Rol N°31384-2014, Rol N°13359-2014, Rol N°24992-2014, Excelentísima Corte Suprema.

estado presente desde el año 1944 en nuestra legislación, se agrega que los medios de prueba sean conforme a la naturaleza de los respectivos desembolsos. Lo anterior, conforme al artículo 21 del Código Tributario que dispone que “Corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto...”. Del artículo 21, podemos inferir que ya se estipulaba en nuestro Código Tributario el concepto referente a la naturaleza de los respectivos desembolsos mencionado en la nueva redacción del artículo 31 de la LIR, documentos o antecedentes que como menciona la norma pueden ser descartados por el SII al ser considerados como no fidedignos.

b) Requisitos del Gasto en la Legislación Comparada

Con el objeto de comparar los requisitos que propone el Proyecto de Modernización Tributaria, enunciaremos brevemente las condiciones que deben concurrir para que un gasto pueda ser deducido de la renta líquida imponible en países como Perú, Estados Unidos y España.

En cuanto a Perú se distingue que estos deben ser necesarios para producir y mantener la fuente de la renta; proporcionales; razonables; normales;

generales; que la deducción no esté expresamente prohibida por ley; y, fehacientemente documentados.

Respecto a España deben tratarse de operaciones reales; que tengan correlación con el ingreso; que estén contabilizados; que se hallan imputados con arreglo a devengo; y, que estén justificados.

En cuanto a Estados Unidos se contempla que deben ser ordinarios; necesarios; Pagados o incurridos durante el año contributivo en la realización de cualquier actividad o negocio.

Podemos observar, que la propuesta que realiza el actual Gobierno al modificar el artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta se tiende a alejar de los requisitos consagrados en otras legislaciones, siendo entonces posible concluir que parece semejante al tratamiento en otros países el que tenemos en la actualidad en lo que concierne a los requisitos del gasto tributario para su aceptación.

c) Conclusiones

En la presente investigación se hizo un análisis de las propuestas que trae el Proyecto de Modernización Tributaria en lo que respecta a los requisitos que deben concurrir para que proceda la aceptación de un gasto tributario, consagrados en el artículo 31 de la LIR.

El objetivo de dicho análisis, fue determinar si con los cambios que se proponen se logran subsanar las actuales críticas a las interpretaciones que han realizado tanto el Servicio de Impuestos Internos como nuestros Tribunales de Justicia. Es en virtud de lo anterior, que se analizó el Mensaje Presidencial ingresado a la Cámara de Diputados buscando determinar las motivaciones en las modificaciones presentadas.

A través del presente estudio, se logró reafirmar la hipótesis planteada en el capítulo introductorio de la presente Actividad Formativa Equivalente (AFE), respecto a que no se subsanan las críticas actuales a través de los cambios contemplados en el nuevo artículo 31 de la LIR toda vez que, a través de un criterio flexibilizador de los requisitos amplía aún más las posibilidades de interpretación administrativa y judicial al incorporar conceptos que no están definidos en la norma, y aún más al permitir que sean aceptados gastos que incluso no se encuentren vinculados directamente al giro del negocio.

Como se puede observar, el artículo 31 propuesto por el Proyecto incorpora requisitos extremadamente amplios como por ejemplo al permitir que sean rebajados de la renta líquida de los contribuyentes de primera categoría aquellos

gastos voluntarios, extraordinarios y excepcionales entre otros, conceptos que tienen sin duda alguna aristas totalmente subjetivas, entregando de esta forma mayor posibilidad a los organismos facultados para interpretar la norma tributaria la determinación en cuanto al sentido y alcance de dichos requisitos.

Así mismo, no podemos dejar pasar una nueva problemática que introduce en materia de gasto tributario, al señalar que no debe tener una causa ilícita ni estar originados en comportamientos dolosos. Al respecto, consideramos que introducir elementos del derecho común que ni aún en él se encuentran zanjados en cuanto a sus conceptos y alcance, ni mucho menos en la forma de cómo acreditarlos en un eventual juicio, no se condice con la intención plasmada en el Mensaje Presidencial.

En este sentido, no vemos que el Proyecto subsane la problemática planteada respecto al Principio de Legalidad, sino por el contrario, más que otorgar la certeza y seguridad jurídica que pretende el Proyecto, genera mayor incertidumbre a los contribuyentes al otorgar mayor posibilidad al campo interpretativo entregando de esta forma una atribución que debería estar clara en la propia Ley por tratarse de materias que afectan derechos constitucionales, a organismos administrativos.

Dado que los negocios juegan un rol fundamental en nuestra sociedad, es a través de ellos que se recaudan la mayor parte de las riquezas que permiten dotar de funcionamiento al Fisco, nos parece que debería existir en nuestro país una

norma que fuera lo suficientemente clara respecto a los gastos que pueden rebajar las empresas de su renta líquida, otorgándoles criterios certeros por parte de un ente imparcial como lo es el Legislador y no entregando la procedencia de su aceptación o no a la Administración Tributaria que dependerá del criterio que se encuentre de turno, provocando incertidumbre entre los contribuyentes.

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: <ul style="list-style-type: none"> - necesidad - proporcionalidad - razonabilidad - normalidad - generalidad - fehacientemente documentado 	<ul style="list-style-type: none"> - Operaciones reales - Correlación con el ingreso -Contabilizado - Imputados con arreglo a devengo - Justificado 	<ul style="list-style-type: none"> - Ordinarios - Necesarios - Pagados o incurridos durante el año contributivo en la realización de cualquier actividad comercial o negocio
Sanción Civil	<ul style="list-style-type: none"> - 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

Mauricio Adolfo Osorio Ilufi

Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de Talca (2015);
Abogado (2016); Diplomado en Gestión Pública, Universidad de Talca (2016);
Magíster en Tributación, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile
(2019); Experiencia laboral como Jefe Jurídico en Fundación Urbanismo Social
(Desde 2017); Experiencia en Litigación; Abogado socio en Fuenzalida y Osorio
Abogados & Auditores Tributarios SpA (Desde 2018).