



UNIVERSIDAD DE CHILE

FACULTAD DE DERECHO

ESCUELA DE POST GRADO

**LA INTERPRETACIÓN ADMINISTRATIVA Y JUDICIAL DEL VOCABLO “GASTO NECESARIO”
EN EL CONCEPTO DE GASTO DEL ARTÍCULO 31 DE LA LEY DE IMPUESTO A LA RENTA.**

ACTIVIDAD FORMATIVA EQUIVALENTE A TESIS PARA OPTAR AL GRADO ACADEMICO DE MAGISTER EN
DERECHO CON MENCIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO.

Alumno: Javier Valdivia

Profesora: Carolina Collantes

Santiago, octubre de 2019

INDICE

Introducción	p.2
A. Parte General	
I. Principios introductorios	p.5
II. Evolución histórica concepto legal de gasto	p.16
III. Derecho comparado y concepto de gasto	p.19
B. Parte Especial	
I. Modelo clásico de interpretación y gasto	p. 27
II. Tópicos de Interpretación “Menos Tradicionales” y gasto	p. 29
III. Jurisprudencia Judicial relevante	p. 47
IV. Proyecto Modernización Tributaria sobre definición de gasto	p. 51
C. Conclusiones	p. 55
D. Bibliografía	p. 57

Introducción

Me permito iniciar este trabajo con un breve ejemplo, que sirva de introducción y de planteamiento basal de desarrollo.

Por una parte, la empresa A, que no *precisa giro*, registra desembolso por concepto expresado en glosa de factura: *“Honorarios por servicios de rescate y veterinario de pingüinos neo natos”*. No entrega otra información ni argumenta nada.

Por otra parte, la empresa B, que si precisa giro de *pesca mayor con arrastre de redes*, que tiene *concesión de pesca y acuicultura vigente*, cuya *resolución de otorgamiento la obliga a tomar medidas para preservar y mantener el ecosistema, bajo sanción de caducar la concesión*, registra desembolso por concepto expresado en glosa de factura *“Honorarios por servicios de rescate y veterinario de pingüinos de la especie Spheniscus Magellanicus”*. En el voucher de gasto se anota que la factura corresponde a *“Cumplimiento del Decreto Supremo XX/YY del Departamento Estatal de Pesca”*.

En los papeles legales de esta empresa B, visados por el Servicio Nacional de Pesca y Caza, existe una copia certificada de tal Decreto Supremo XX/YY, que establece *veda extractiva por treinta años para esta especie de pingüinos*.

El protocolo de captura de la empresa B, elaborado bajo norma ISO 900X, que constituye el estándar internacional, establece que la tecnología vigente no permite excluir del todo que los pingüinos queden atrapados en las redes, aun cuando el porcentaje de ocurrencia de tal evento, es marginal. Por ello, tal protocolo ordena que los *“individuos especie pingüinos”*, atrapados en las redes, deben ser cuidadosamente rescatados para luego aplicar el siguiente proceso:

- i) si los pingüinos no presentan lesiones, deben ser devueltos al mar;
- ii) si los pingüinos presentan lesiones, deben ser llevados a un veterinario para su recuperación y *reinserción* posterior al eco sistema.

Con tales antecedentes, se consulta al intérprete de la ley, sobre la calificación del desembolso vinculado a tal factura del veterinario, como gasto tributario deducible para las empresas A y B.

Para simplificar, supongamos primero que el intérprete es un fiscalizador del Servicio de Impuestos Internos, que, por las razones que sean, solo puede revisar y liquidar a **una** de las empresas. ¿Este interprete, se sentiría con mayor predisposición a revisar y liquidar a la empresa A o a revisar y liquidar a la empresa B?

Supongamos ahora que nuestro intérprete, es un abogado defensor de las Clínicas Tributarias de una Facultad de Derecho, que, por las razones que sean, solo puede interponer **un** reclamo ante el Tribunal Tributario y Aduanero. ¿Este otro interprete, se sentiría con mayor predisposición a tomar la defensa de la empresa A o de la empresa B?

Probablemente, nuestros interpretes ordenarán y procesarán rápidamente la información transmitida por la empresa A y la empresa B y la contrastarán con el texto abstracto del art. 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, que indica que pueden deducirse los gastos **necesarios para producir la renta**.

Probablemente también, nuestros interpretes partirán esbozando dos posibles interpretaciones similares a estas:

- i) la norma no aplica a **ninguna**, salvar pingüinos no es necesario para producir la renta de ninguna de las empresas. Si se quisiera su deducción tributaria, debiese dictarse una ley que diga que el rescate de pingüinos es gasto aceptado bajo tales y cuales condiciones;
- ii) la norma aplica a **la segunda empresa (B)**, ya que, si no rescata los pingüinos atrapados en las redes, podría considerarse una extracción que vulnera la veda y las obligaciones de la concesión. No parece que se requiera una ley de gasto tributario al efecto, bastando un trabajo de aplicación del concepto existente a los hechos descritos y antecedentes indicados.

Finalmente, y también con bastante probabilidad, el contexto inicial que reciben nuestros interpretes habrá sido más o menos el siguiente:

- i) se le partió consultando si *“esta factura”* es gasto;
- ii) la consulta se enmarcó en un negocio o actividad sobre la que el intérprete no ha tenido mayor experiencia previa (*pesca*);
- iii) le indicaron las normas legales o reglamentarias de la actividad, normas sobre las que, usualmente, tampoco habrá tenido mayor conocimiento ni teórico ni práctico previo (*concesiones de extracción y pesca*);
- iv) le explicaron *“el funcionamiento del negocio en la práctica”* en términos de procesos, sobre los que, obviamente, tampoco ha tenido mayor conocimiento previo. (*protocolos de pesca*);

Con este breve ejemplo, he querido sintetizar la manera en que, usualmente, se me han planteado los casos para interpretación del vocablo “gastos necesarios” del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta.

En los acápites siguientes, trabajaré sobre tal concepto bajo su perspectiva académica y práctica.

A.- PARTE GENERAL¹

I. Principios introductorios

Previamente al desarrollo específico del vocablo “gasto necesario” del art. 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, expondré brevemente ciertos principios que considero subyacentes al concepto. Ello, con la finalidad de destacar su importancia, dentro de nuestro *modelo legal* de Impuesto de Primera Categoría determinado sobre base efectiva con contabilidad completa.

1. Concepto de Gasto como reconocimiento de los principios constitucionales de equidad y capacidad contributiva

Tal como anticipé brevemente en la introducción, a los técnicos tributarios se nos pide *aplicar* el concepto de gasto necesario a un caso particular. De esto tratará fundamentalmente mi trabajo. No obstante, quiero referirme brevemente, y sólo en este acápite, al rol que tiene tal concepto dentro de las políticas públicas tributarias. En otras palabras, su importancia en el diseño impositivo que forma parte de nuestro Orden Público Económico².

Sabemos que el establecimiento de impuestos a la renta, es una política relativamente nueva dentro de la milenaria práctica de aplicación de tributos. Históricamente las sociedades tendían a:

- i) aplicación de impuestos patrimoniales;
- ii) aplicación de impuestos a ventas y comercio;
- iii) aplicación de tasas o estancos al ejercicio de actividades gremiales;

¹ Parte dogmática y académica. Incluye principios, evolución histórica y derecho comparado.

² Señala el profesor Cea, que “*el Orden aludido puede ser conceptualizado como el conjunto de principios y normas jurídicas que organizan la economía del país y facultan a la autoridad para regularla en armonía con los valores de la sociedad nacional formulados en la Constitución*”. Cea Egaña José Luis, “Notas Sobre Orden Público Económico”, en Gaceta Jurídica N° 135 (1991).

Recordemos el denominado “*Tributum in capita*” romano, donde mediante censos³, se determinaba la fortuna de los ciudadanos y se les aplicaba un impuesto mediante alícuota⁴; o, el también romano, “*Vectigalia pecunia*” que consistía en el pago de una tasa, a cambio del derecho a la explotación de bienes, mercedes o actividades⁵.

Durante la primera Edad Media, el financiamiento real y feudal, estuvo también marcado por imposición de tasas de las más variadas índoles⁶, que luego se trasladarían y adaptarían a los virreinos y colonias americanas.

El paso a modelos de imposición a la renta, solo adquiere fuerza mundial a partir del siglo dieciocho⁷. Se moldea en este período, una imposición a la renta bajo un modelo de *incremento patrimonial*, fundamentada en el incipiente postulado económico y moral⁸ denominado *principio contributivo*.

Luego, este tipo de gravamen sobre renta efectiva, entendida ya como *ingresos menos costos menos gastos*, se consolidará a principios del siglo veinte, bajo una máxima económica del liberalismo denominada equidad tributaria.

En síntesis, queremos destacar con este punto, que una adecuada normativa de deducción de gastos, como política pública fiscal, se encuentra *íntimamente ligada a los principios de*

³ Recordemos la profunda relación que existía entre el *Censor* y el *Cuestor* en el cuidado del *Aerarium*. <https://www.derechoromano.es/2012/10/magistraturas.html>

⁴ “Algunas precisiones sobre el sistema fiscal romano”. Pilar Uriel. UNED. Departamento de Prehistoria e historia antigua. <http://espacio.uned.es/fez/eserv.php?pid=bibliuned:ETFSerie2-FF3F2E5A-BCCF-7251-D62D-A18F45BEC82D&dsID=Documento.pdf>

⁵ Idem cita anterior. Con el término vectigal se designan impuestos distintos, en su mayoría indirectos pero diferentes entre sí por su naturaleza, importancia, percepción y administración. Enumeramos los que tuvieron más notoriedad entre ellos: — PORTORIA: Sobre aduanas y peajes. — VECTIGAL ROTARIUM: Sobre la circulación de vehículos. — AURUM VICESIMARIUM: Sobre la manumisión de los esclavos. — VICÉSIMA HEREDITATIUM: Sobre las herencias. — CENTESIMA RERUM VENALIUM: Sobre las ventas en general, siendo sus impuestos más sobresalientes:

⁶ “Diezmo” a cosechas; “Alfarda” al aprovechamiento de agua; “Herbaje” al pastoreo; “Alcabala” al comercio; “Almojarifazgo” al tránsito aduanero; etc. <http://www.cervantesvirtual.com/obra-visor/el-diezmo-como-tributo-y-como-costumbre-siglo-xviii/html/>

⁷ Liberalismo e Ilustración como ideología de sustento.

⁸ Recordemos que Adam Smith en su célebre texto “La Riqueza de las Naciones”, dedicó un acápite especial a lo que consideraba eran “**los cuatro cánones de la tributación en general**” en el Libro V. “Los súbditos de cualquier estado deben **contribuir al sostenimiento del gobierno, en la medida de lo posible, en proporción a sus respectivas capacidades; es decir, en proporción al ingreso del que respectivamente disfrutan, bajo la protección del estado**”. <http://ceiphistorica.com/wp-content/uploads/2016/04/Smith-Adam-La-Riqueza-de-las-Naciones.pdf>

capacidad contributiva y equidad fiscal. Así, la deducción de gastos no debe ser vista como una franquicia o una mera norma técnica de construcción de base imponible, por el contrario, *responde a un principio de justicia*⁹.

Resaltemos finalmente que nuestra estructura jurídica, refiere derechamente a este principio, con rango constitucional, en el art. 19 N° 20 de la Constitución Política: *“La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley...”*.

2. Concepto de Gasto implícito en la definición legal de renta

Cómo sabemos, nuestra ley de impuesto a la renta se estructura en función de un principio general simple: *renta es todo incremento de patrimonio*¹⁰.

Centrémonos entonces en los vocablos *“incremento de patrimonio”* para la precisión y contextualización de tal definición general de renta.

⁹ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. “Los Principios de Equidad, Capacidad Contributiva e Igualdad/Breve síntesis conceptual”. *Se trata de un principio que es sinónimo de justicia y el cual se alcanza a través de la capacidad contributiva, principio éste que en 1776 Adam Smith lo denominaba “capacidad de pago”. La equidad en términos de capacidad contributiva es considerada generalmente en dos sentidos: horizontal y vertical.*

El concepto “horizontal” supone que quienes están en igual situación, en términos de capacidad contributiva, deben tributar el mismo monto de impuesto. De ahí la importancia de que el impuesto sea “personal” en el sentido de tomar en cuenta la referida capacidad del contribuyente en su conjunto, para lo cual es necesario que sea “global”. <https://www.ciat.org/los-principios-de-equidad-capacidad-contributiva-e-igualdad-breve-sintesis-conceptual/>

¹⁰ Art 2 N°1 “Por “renta”, los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban, devenguen o atribuyan, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación.

Patrimonio y formación jurídica¹¹

Tradicionalmente, a los abogados, se nos enseña que el patrimonio es *“un atributo de la personalidad y lo define como una universalidad jurídica compuesta por todos los derechos y obligaciones apreciables en dinero que tienen por titular una misma persona...^{12”}*.

Se nos prepara *inicialmente* en tal concepto, *principalmente*, para ejercitar dos tipos de trabajo legal:

i) *la protección¹³ del patrimonio;*

Se nos enseña que el patrimonio es un atributo de la personalidad y que la ley contiene un conjunto de instituciones para proteger, asegurar o reestablecer tal patrimonio.

ii) *la disposición de los derechos que conforman tal patrimonio¹⁴;*

Se nos enseña también que, bajo los principios generales del liberalismo y la ilustración, nuestro derecho común se estructura sobre el derecho de propiedad y la autonomía de la voluntad. Entonces, el titular de tal patrimonio puede disponer libremente de él. Podrá contratar, transigir, donar, comprometer, pagar, aportar, emitir acciones, recomprar bonos, etc.

Con esta primera formación, los abogados tenderemos a conceptualizar el patrimonio, como un *conjunto que contiene elementos denominados derechos y obligaciones¹⁵*.

¹¹ Usualmente en mis clases, invito a los alumnos a recordar el juego Monopoly y su versión chilena llamada La Gran Capital. Les pido recordar las reglas del juego y precisar si aprendieron tales reglas jugando y mirando o leyendo las instrucciones. Luego destaco la increíble similitud entre las reglas de aquel juego y nuestro trabajo actual como abogado, contador o auditor. Resulta significativo que a los ocho o nueve años pudimos aprender a jugar, generalmente mirando, un juego cuyas reglas no difieren conceptualmente de las reglas y principios legales y financieros del “Patrimonio”. Probablemente, las razones de aquello, se encuentren principalmente en el carácter concreto que toman en el juego, la aplicación de tales reglas.

¹² Las Obligaciones. Abeliuk Manasevich René/Tomo 1 página 16.

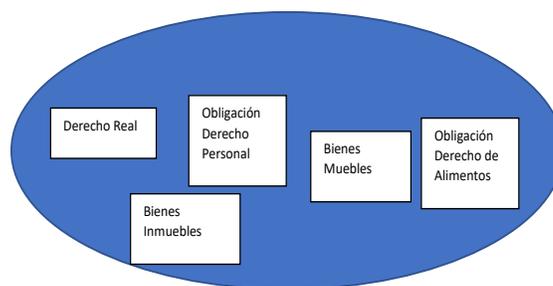
¹³ Me refiero a instituciones como Acción Pauliana; Quiebras y Concursos; Acciones Civiles; Derecho General de Prenda, etc.

¹⁴ Me refiero a materias como Teoría General de Obligaciones; Teoría General de Contratos; Contratos; Obligaciones y Derechos emanados de las distintas ramas; etc.

¹⁵ Conjunto en su concepto literal propio de “Teoría de Conjuntos”.

En esta visión inicial no se advertirá claramente aun, ni una posición estructurada, ni una valoración determinada o determinable, ni una situación de flujo (se visualizará simplemente como un stock¹⁶o inventario).

En resumen, en nuestros cursos básicos de impuestos, los abogados tendemos a conceptualizar el patrimonio mediante la siguiente forma gráfica:



¹⁶ *El patrimonio puede ser como una bolsa vacía y no contener nada*". El Patrimonio. José Joaquín Herrera Villanueva. <http://historico.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/mexder/cont/16/pr/pr5.pdf>

Patrimonio y formación financiera

Desde otra perspectiva, quienes provienen del área financiera, también se forman extensivamente sobre el concepto patrimonio¹⁷. Eso sí, bajo una conceptualización inicial en *aparencia* distinta:

$$\text{Activos-Pasivos}=\text{Patrimonio}$$

$$\text{Patrimonio}=\text{Capital}+/-\text{Resultado}$$

$$\text{Resultado}=\text{Ingresos}-\text{Costos}-\text{Gastos}$$

A este grupo de profesionales se les enseña el concepto de patrimonio, *principalmente* con el objeto de proveer información para toma de decisiones. Por tanto, se pone énfasis en dos aspectos:

- i) *su valoración*

Esto es, los principios para valorar los derechos (activos) y las obligaciones (pasivos). En otras palabras, si de acuerdo a tal o cual principio, tal o cual activo deberá ser valorado mediante principio histórico, de reposición, de liquidación, justo valor de mercado o el que corresponda.

- ii) *su comparación entre dos períodos*

Se busca identificar claramente el incremento o detrimento de tal patrimonio, mediante la comparación del mismo en dos momentos¹⁸. Ello, mediante la identificación, clasificación, valoración y registro de ingresos, costos y gastos del determinado período del que se trate.

El profesional del área financiera tenderá entonces a una conceptualización posicionalmente estructurada, valorada y de flujo (Estado de Resultado).

¹⁷ Antigua Boletín Técnico N°1; NIC 1; o el principio financiero del que se trate.

¹⁸ Nótese lo preciso del concepto "Cuentas Temporales de Resultado".

también en mi humilde opinión, contadores y auditores, en su estado profesional inicial, tendrán una mayor habilidad para trabajar sobre la valoración y los elementos de flujo²⁰.

3. Concepto de Gasto en el modelo legal de determinación de base imponible del Impuesto de Primera Categoría sobre base efectiva con contabilidad

El modelo de determinación de base imponible usado en nuestra Ley de Impuesto a la Renta²¹, puede resumirse en un algoritmo relativamente simple²². Parta de la utilidad financiera²³ y ajústela según lo dispuestos en las normas tributarias establecidas en la ley de Impuesto a la Renta. En el fondo, parta de tal valor y trabájelo agregando y/o desagregando.

Ingresos Brutos, excepto los Ingresos no Constitutivos de Renta	Artículo 29
Menos: Costo de Ventas o Servicios	Artículo 30
Menos: Gastos Necesarios para Producir la Renta	Artículo 31
Ajustes a la Renta Líquida Imponible, según normas Artículo 41	Artículo 32
Ajustes por Agregados y Deducciones	Artículo 33

Creemos relevante destacar en este punto la relación *legal* que existe entre “contabilidad” y base imponible. Consideremos que la ley tributaria exige que la contabilidad debe llevarse de acuerdo a prácticas contables adecuadas, que reflejen claramente el movimiento y resultado de los negocios²⁴ y que *no se exige* la aplicación de algún principio o práctica contable especial²⁵.

²⁰ Es digna de destacar la labor de los profesores de nuestra escuela que imparten el curso de “Contabilidad para Abogados” en pre grado. Dichos profesores, durante muchos años, han venido revisando y actualizando permanentemente el material a efectos de aunar las visiones legal y contable sobre patrimonio.

²¹ Artículos 15, 29, 30, 31, 33 y 41 de la Ley de Impuesto a la Renta.

²² http://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/renta/001_002_4103.htm

²³ Concepto de “la contabilidad tributaria no existe”. Oficio 1464 de 1976 entre otros. <http://home.sii.cl/sacn/oficios/JA1069.pdf>

²⁴ Art. 16 inciso 1° del Código Tributario.

²⁵ Relación al art. 21 del Código Tributario para efectos probatorios.

De aquí se deriva que el rol del interprete legal, al determinar dicha base imponible, supone un ejercicio de desconstrucción y reconstrucción, por la vía de los agregados y deducciones que el referido articulado dispone²⁶.

4. Concepto de gasto y su relación legal con el art. 21 de la Ley de Impuesto a la Renta

Este trabajo no tiene por objeto el análisis del art. 21 de la Ley de Impuesto a la renta. No obstante, nuestro modelo legal de impuesto a la renta de Primera Categoría, supone una relación intrínseca y poderosa²⁷ entre el art. 31 de la Ley de Impuesto a la renta, y aquel art. 21 de la misma ley, que debo destacar.

Cómo técnica legal, recordemos que tal relación se recoge en dos preceptos legales de la Ley de Impuesto a la Renta:

- i) art. 33 N°1 g) que establece que se agregarán a la renta líquida, entre otras, las cantidades cuya deducción no autoriza el art. 31;
- ii) art. 21 i) que estable gravamen con el impuesto de este artículo, entre otras partidas, a las del N° 1 del art. 33, *que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse a costo.*

Queremos resaltar entonces, el poderoso efecto que esta construcción jurídica de *gasto rechazado gravado con impuesto especial*, ha tenido en el ámbito de la fiscalización y en la recaudación fiscal²⁸, más allá de los comentarios que pueda hacerse a la aplicación que ha

²⁶ Aquí existe un tópico interesante donde el intérprete se verá enfrentado a trabajar sobre las diferencias temporales o permanentes que se generan por la aplicación de principios diversos: i) legal derecho común; ii) financiero; iii) legal derecho impuesto a la renta.

²⁷ Poderosa en los sentidos de fiscalización, disuasivo y recaudatorio.

²⁸ Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile. Los gastos efectuados que presentaron las empresas en sus balances, pero que no fueron aceptados por el SII como necesarios para producir la renta -y que por tanto no se descuentan de la renta líquida imponible- mostraron un importante avance desde 2009, cuando registraban \$23.882 millones, lejos de los \$227.948 millones que alcanzaron en 2016 (unos US\$360 millones con el tipo de cambio actual).

Pero sería desde 2015, primer año de implementación de la reforma, cuando se disparó la recaudación por este concepto, ya que entonces los gastos rechazados crecieron 72,4%, mientras que en 2016 avanzaron otro 61,6%, con lo que casi se triplicaron en tres años, según constata La Tercera. https://www.cetuchile.cl/index.php?option=com_content&view=article&id=2179:gastos-rechazados-por-el-sii-se-triplican-desde-2014&catid=212:nd78-octubre-2017-&Itemid=305

hecho el Servicio de Impuestos Internos sobre esta institución del art. 21 de la Ley de Impuesto a la Renta²⁹.

5. Concepto de Gasto y la facultad legal de interpretación del Director del Servicio de Impuestos Internos

Sabemos que el Director del Servicio de Impuestos Internos, dispone de la facultad legal para interpretar administrativamente las disposiciones tributarias y fijar normas. Sabemos también que los Directores Regionales, en la jurisdicción de su territorio, poseen la facultad legal para absolver consultas sobre la aplicación e interpretación de las normas tributarias³⁰. Por cierto, es claro que los obligados a la aplicación de tales interpretaciones, son los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos, en cuanto subordinados a la potestad administrativa y orgánica del Director.

Por otra parte, el art. 26 del Código Tributario establece que no procederá el cobro de impuestos con efecto retroactivo cuando el contribuyente se haya *ajustado de buena fe a una determinada interpretación* de las referidas en el párrafo anterior.

Finalmente, sabemos que, hasta el establecimiento de los Tribunales Tributarios, el rol de juez tributario estaba radicado en los Directores Regionales, que, como funcionarios del Servicio de Impuestos Internos, debían aplicar a sus fallos las interpretaciones del propio Director del Servicio de Impuestos Internos.

Quiero destacar entonces, que resulta imposible aislar del análisis de la aplicación histórica/práctica del concepto de gasto necesario, la facultad legal interpretativa que de este ha hecho el Servicio de Impuestos Internos. En otras palabras, la aplicación práctica del concepto de gasto necesario *ha estado intrínsecamente determinada* por las interpretaciones administrativas hechas por dicho Servicio.

²⁹ Para completo análisis puede verse el reciente trabajo del profesor Octavio Canales "Artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta y su incorrecta aplicación por parte del Servicio de Impuestos Internos". En términos muy simples, el profesor Canales plantea que dicho artículo tenía por objeto controlar retiros encubiertos y que, mediante modificaciones legales e interpretación del SII, su aplicación fiscal se ha excedido y desnaturalizado.

³⁰ Art. 6 del Código Tributario.

En el ejercicio de esta facultad interpretativa, el Servicio de Impuestos Internos ha dado y mantenido una *definición* general para la deducción de gastos:

*“que se traté de gastos **necesarios para producir la renta**, entendiendo por tales aquellos desembolsos de carácter **inevitable u obligatorio** en relación al giro del negocio”³¹.*

Esta máxima o suerte de definición, como principio general, ha sido *sumamente consistente en el tiempo*.

El Servicio ha tendido a reiterarla con precisión y periodicidad de relojería, a las más variadas situaciones fácticas, bajo la administración de al menos ocho directores de distintas profesiones, en dictadura y democracia y con gobiernos de toda posición política.

Veamos algunos casos donde el Servicio, ejercitando su facultad de interpretación, aplicó este concepto de, *necesario como imprescindible*, a diversos casos consultados.

Prima de seguro en beneficio de un socio: Oficio 4467 de **1982** Director Lamarca

Requisitos de gasto necesario en general: Oficio 2973 de **1985** Director Fernández

Ciertos derechos de explotación: Oficio 2242 de **1988** Director Fernández

Primas seguro ejecutivos: Oficio 40 de **1992** Director Etcheberry

Arriendo para ejecutivo: Oficio 569 de **1993** Director Etcheverry

Bienes y Derechos Concesionaria OOPP: Oficio 1015 de **2003** Director Toro

Liquidación de spot: Oficio 271 de **2009** Director González (s)

Pago subrogación de derechos contractuales: Oficio 190 de **2011** Director Pereira

Primas seguro responsabilidad extracontractual: Oficio 1489 de **2014** Director Jorratt

Costas personales ISAPRES de **2016**: Director Villalón (s)

³¹ Oficio 4467/1982; Oficio 2973/1985; Oficio 2242/1988; Oficio 40 de 1991; Oficio 569/1993; Oficio 12 de 2000; Oficio 1015/2003; 1480/2005; Oficio 271 de 2009; Oficio 1489/2014; Oficio 137 de 2016.

II. Evolución histórica del concepto legal de gasto

Cómo anticipamos en uno de los acápites introductorios, la imposición a la renta es una práctica relativamente nueva, en oposición a otros tipos de tasas, gravámenes patrimoniales, aduaneros e imposición a las ventas y servicios. Tales métodos, también fueron la regla en Chile durante el siglo diecinueve y principios del veinte³².

Sabemos que sólo en 1924, se establecería en Chile la primera Ley de Impuesto a la Renta.

Veamos a continuación los vocablos usados por el legislador en materia de gasto.

1. Gasto en la Ley 3.996 de 1924.

Esta ley se estructuró en función de seis categorías de rentas, cada una de ellas con un impuesto proporcional de diversas tasas: rentas de bienes raíces (9%), rentas de capitales mobiliarios (4,5%), rentas provenientes de beneficios de la industria y del comercio (3,5%), rentas provenientes de beneficios o rentas de la minería (5%), rentas provenientes de sueldos públicos y privados, pensiones y montepíos (2%) y rentas correspondientes a profesionales y otras actividades lucrativas no comprendida en las categorías anteriores (2%)³³.

Dicha ley, incluyó para efectos de la tercera categoría (industria y comercio), la primera referencia legal al concepto de gasto necesario para producir la renta, en los siguientes términos:

³² “Evolución del régimen de tributación a la renta en Chile y la reforma de 1984”. Profesor Alberto Cuevas. Facultad Economía y Negocios Universidad de Chile. “Por ejemplo, en 1821, el derecho de aduana de importación era generalmente de 27% ad Valorem, con excepción del hierro y acero, que pagaban 15%; vinos y licores en botellas, muebles y vestidos, 40%; vinos y licores en barriles, 4 reales por galón; azúcar duro 3 pesos, azúcar flor, 2 por arroba. Libres de importación estaban el mercurio, libros, mapas, dibujos, rifles, munición y máquinas, prensas y lapiceras, instrumentos de todas clases, también de música; máquinas y accesorios para las fábricas que existían en el país, monedas de plata y oro, barras de oro y de plata, ganado y bestias. Por su parte, el derecho de aduana de exportación era 8% del valor con las siguientes excepciones: cuando el capitán y $\frac{1}{4}$ de la tripulación eran chilenos, se pagaba solamente 6%; cobre exportado en buque extranjero, pagaba 2 pesos por quintal; en buque nacional, 1½ pesos. Libre para la exportación eran el material para maromas, cáñamo, lino, vinos, cervezas, licores y carbón”. Luego se agregarían los derechos de “alcabala”, Impuestos de Timbres y derechos de internación. En 1878 se agregaría el impuesto a la Herencia y hacia 1916 se incorporarían las contribuciones territoriales. [file:///C:/Users/Usuario/Downloads/41075-1-142849-1-10-20160512%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/Usuario/Downloads/41075-1-142849-1-10-20160512%20(1).pdf)

³³ Al poco andar de la dictación de esta primera ley, se logró establecer el respectivo Impuesto Global como impuesto final personal.

“gastos necesarios y amortizaciones para producirla”.

Luego, el texto legal recogía una serie de gastos no deducibles³⁴.

Cómo puede verse en la nota con el artículo 18 de tal ley, la facultad normativa de la administración fiscal ya estaba expresamente incluida, incluso en el mismo artículo legal, con una notable referencia a los “*pormenores*”³⁵.

2. Gasto en el Decreto Ley 755 de 1925³⁶

Esta pronta modificación legal de la ley anterior, sustituyó el concepto anterior, estableciéndose que serán deducibles de la renta gravada:

“todos los gastos ordinarios y necesarios para producirla”.

Tal texto, a continuación, incluía un listado de gastos deducibles y su regulación. En un artículo siguiente, se establecía un listado de gastos no deducibles³⁷.

³⁴ <https://www.levchile.cl/Navegar?idNorma=24389>

³⁵ “Art. 18. La renta imponible de cualquiera industria o comercio será la diferencia que resulte de las entradas brutas una vez **deducidos los gastos y amortizaciones necesarios para producirlas**, debiendo incluirse entre los gastos los impuestos fiscales o municipales satisfechos, siempre que no sean los de esta lei.

Sin embargo, no se deducirán los siguientes gastos:

1.º Los intereses de los capitales invertidos que pertenezcan al contribuyente.

Si los capitales invertidos se adeudan en el extranjero, tampoco se deducirán sus intereses, a menos que se haya pagado por estos últimos el impuesto de la segunda categoría;

2.º Las remuneraciones que se deban por el trabajo personal del contribuyente, su cónyuge o sus hijos no emancipados; y

3.º Las expensas de habitaciones para el contribuyente y su familia.

El Reglamento fijará los pormenores y circunstancias necesario para la aplicación de este artículo.”

³⁶ <https://www.levchile.cl/Navegar?idNorma=212166>

³⁷ Art. 20. 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 aquellos que se adeudaren durante el año fiscal en el ejercicio del comercio o empresa;

b) Los intereses pagados o devengados sobre las cantidades adeudadas, dentro del año a que el impuesto se refiere. Si los intereses se adeudaren en el extranjero, no podrá efectuarse deducción alguna, a menos que ya se hubiere pagado el impuesto de la segunda categoría;

c) Los impuestos establecidos por el Gobierno siempre que no sean los de esta ley, y siempre que no constituyan contribuciones especiales de fomento o mejoramiento;

d) Las pérdidas sufridas durante el año a que se refiere el impuesto, siempre que provengan del negocio o empresa y siempre que no estén cubiertas por seguros u otros medios de indemnización;

e) Las deudas incobrables castigadas durante el año a que se refiere el impuesto, siempre que el monto de las mismas haya sido previamente incluido en una declaración de la renta total hecha en conformidad a la presente ley;

3. Gasto en la Ley 15.564 de 1964.

Para efectos de orden histórico debemos indicar que, si bien no modificó el concepto de gasto, el año 1964 se dicta la Ley 15.564 que hace dos cosas muy relevantes:

- i) definió renta³⁸;
- ii) redujo las categorías de seis, a sólo dos;

4. Gasto en el Decreto Ley 824 de 1974.

Finalmente, con la dictación del Decreto Ley 824 de 1974 se establece el concepto de gasto necesario que conocemos:

“deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla”.

f) Una amortización razonable para compensar el agotamiento, desgaste y destrucción de los bienes usados en el negocio o empresa, incluyendo una asignación prudente por lo que se hubieren hecho inservibles. El total de las amortizaciones no podrá exceder de un 6% sobre la renta imponible.

Art. 21. No se admitirán deducciones por las siguientes causales:

- a) Intereses de los capitales pertenecientes al contribuyente invertidos en la empresa;
 - b) Remuneración pagada por los servicios personales prestados por el contribuyente, su cónyuge o sus hijos menores, considerándose como contribuyentes, para este efecto, a los asociados, gerentes o administradores de las sociedades colectivas, en comandita o de hecho;
 - c) Las expensas de subsistencia del contribuyente y de su familia;
 - d) Las sumas pagadas por edificios nuevos o por mejoras permanentes que aumenten el valor de los bienes o maquinarias usadas por la empresa;
 - e) Las sumas gastadas para reparar los bienes o compensar su desvalorización, cuando ya se haya asignado una suma para esos fines.
- ³⁸ 6°- Por "renta". los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda periódicamente una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades o incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su origen, naturaleza o denominación.

III. Derecho comparado

1. Precisiones

Para efectos de comparación entre los distintos modelos jurídicos de gasto deducible, hemos tomado legislaciones con sistemas impositivos razonablemente comparables que participen al menos de los siguientes principios:

- i) que su impuesto corporativo este estructurado sobre base de incremento patrimonial;
- ii) que su impuesto corporativo no se encuentre *principalmente* estructurado sobre la base de “básquet” o “categorías”, o que, de tener tal estructura de básquet o categorías, exista una propia para rentas de industria, comercio y capital similares a nuestro Impuesto de Primera Categoría determinado sobre base efectiva con contabilidad completa;

Por otra parte, también para efectos de comparación, analizaremos el texto legal comparado bajo los siguientes elementos:

- i) si se usa la expresión gasto “necesario” o algunos vocablos razonablemente análogos;
- ii) si se define legalmente el concepto de gasto “necesario” o su concepto razonablemente análogo, o, no existe tal definición;
- iii) si el modelo otorga a la administración fiscal facultades de interpretación, bien sea de carácter general o bien sea solo para la propia administración;
- iv) si el modelo contempla remisiones sustantivas a conceptos financieros o no;
- v) si se opta por un modelo legal de tipo “*son gastos todos los necesarios menos tal y cual*” o más bien un modelo legal de tipo “*sólo podrán deducirse los gastos que correspondan a tales y cuales desembolsos (en tanto sean necesarios)*”;

2. Gasto en legislación española³⁹

Expresión Necesario o Análoga	Gasto	Definición Legal de Gasto Necesario o Análoga	Facultades Interpretativas o Normativas de la Administración Fiscal	Remisiones sustantivas a Conceptos Financieros	Modelo
NO. Uso de expresión Gasto sin referencia a necesidad.		NO.	SI	SI. España utiliza modelo de plan de cuentas fiscales obligatorias.	Del tipo “no serán deducibles tales y cuales gastos”.

El modelo español establece un gravamen sobre la renta de sociedades. Se *grava todo tipo de rentas que correspondan a una actividad económica⁴⁰ realizada por el contribuyente, cualquiera sea la fuente u origen⁴¹*. Existen ciertas normas especiales para actividad inmobiliaria y holding de inversiones.

El texto legal utiliza el vocablo “gasto”⁴², estructurado conceptualmente bajo el principio legal/financiero (España tiene plan general de contabilidad⁴³).

Texto legal regula extensivamente formalidades de devengo, registro y tratamiento de diferencias temporales, correlación ingresos/gastos como principios para su deducción⁴⁴.

El texto legal no utiliza el vocablo “necesario”. Por el contrario, se trata en un apartado especial de la ley, ciertas “Limitaciones a la deducibilidad de gastos” que contienen un

³⁹ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

⁴⁰ Art. 5 Ley 27/2014 Se entenderá por *actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.*

⁴¹ Art. 2 Ley 27/2014 “Constituirá el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente, *cualquiera que fuese su fuente u origen.*”

⁴² Art. 11 Ley 27/2014 “Los ingresos y **gastos** derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros

⁴³ Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

⁴⁴ Art. 11 Ley 27/2014

catálogo de reglas según el gasto de que se trate: depreciaciones; incobrables; provisiones, amortización de intangibles y otras.

Existe un artículo específico que regula “gastos no deducibles⁴⁵” tales como: amortización de capital propio; impuestos a la renta; ciertas multas y sanciones; donaciones y liberalidades; ciertos intereses a partes relacionadas, ciertas indemnizaciones de naturaleza laboral y comercial y *“gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en estas, no generen ingreso o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 por ciento.”*⁴⁶. Finalmente, existe también un artículo específico que establece ciertas limitaciones a la deducción de intereses en función de distintos factores: ratio de utilidades; existencia de pérdidas acumuladas, financiamiento con partes relacionadas y otros⁴⁷.

⁴⁵ Art. 15. **Artículo 15. Gastos no deducibles.** “No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:”

⁴⁶ Interesante regulación la destacada en cursiva.

⁴⁷ Art. 16 Ley 27/2014.

2. Gasto en legislación argentina ⁴⁸

Expresión Gasto Necesario o Análoga	Definición Legal de Gasto Necesario o Análoga	Facultades Interpretativas o Normativas de la Administración Fiscal	Remisión a Conceptos Financieros	Modelo
SI. Uso de expresión deducción de gastos necesarios dependiendo de categoría de que se trate.	NO.	SI	NO. Existe detallada legislación tributaria específica con normas de Ingresos, Costos, Gastos y Corrección Monetaria por inflación y T/C.	Del tipo "Todos y además estos".

El modelo argentino establece impuesto a las ganancias (rentas), mediante una modalidad de básquet o categorías que se consolidan en impuestos finales de tasa progresiva⁴⁹: Primera Categoría para rentas de bienes raíces⁵⁰; Segunda Categoría para rentas de capitales⁵¹; Tercera Categoría para rentas empresariales y toda otra que no esté comprendida en otra categoría; Cuarta Categoría para trabajo personal dependiente e independiente;

⁴⁸ Ley 20.628 sobre Impuesto a las Ganancias. http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/TOR_C_020628_1997_07_11

⁴⁹ Probablemente bajo influencia Misión Kemmerer, similar al existente en nuestro país previamente a la reforma de 1974.

⁵⁰ Art. 41

⁵¹ Art. 45

El concepto de gasto necesario argentino, se recoge *implícitamente* en una disposición general bajo los siguientes principios⁵²:

- i) que el gasto debe ser efectuado para *obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas*;
- ii) que el gasto *debe ser deducible de la categoría del ingreso correspondiente*. Si por razones prácticas, y, no habiendo alteración de base, ello no es posible, se admitirá que el total o uno más gastos se deduzca de una de las fuentes productoras.

Luego, cabe destacar una situación bastante particular. El texto legal regula expresamente la determinación de renta para la exportación de bienes⁵³, ahora sí, usando el concepto de gasto necesario:

“La ganancia neta se establecerá deduciendo del precio de venta el costo de tales bienes, los gastos de transporte y seguros hasta el lugar de destino, la comisión y gastos de venta y los gastos incurridos en la República Argentina, en cuanto sean necesarios para obtener la ganancia gravada”.

⁵² “ARTÍCULO 80.- Los **gastos** cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en ella, **son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto** y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina. Cuando los gastos se efectúen con el objeto de obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, exentas y/o no gravadas, generadas por distintas fuentes productoras, la deducción se hará de las ganancias brutas que produce cada una de ellas en la parte o proporción respectiva. Cuando medien razones prácticas, y siempre que con ello no se altere el monto del impuesto a pagar, se admitirá que el total de uno o más gastos se deduzca de una de las fuentes productoras.

⁵³ Art. 8 ley 20.628 “Artículo 8°. - Las ganancias provenientes de la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país, son totalmente de fuente argentina quedando comprendida la remisión de los mismos realizada por medio de filiales, sucursales, representantes, agentes de compras u otros intermediarios de personas o entidades del extranjero.

La ganancia neta se establecerá deduciendo del precio de venta el costo de tales bienes, los gastos de transporte y seguros hasta el lugar de destino, la comisión y gastos de venta **y los gastos incurridos en la República Argentina, en cuanto sean necesarios para obtener la ganancia gravada.**

Finalmente, el texto legal establece un largo listado de gastos deducibles con sus límites y regulaciones específicas⁵⁴: intereses y ajustes; primas de determinados seguros; donaciones al fisco; determinados aportes previsionales, amortizaciones y depreciaciones; pérdidas de bienes por caso fortuito o fuerza mayor y otras.

3. Gasto en legislación de Estados Unidos

Expresión Gasto Necesario o Análoga	Definición Legal de Gasto Necesario o Análoga	Facultades Interpretativas o Normativas de la Administración Fiscal	Remisión a Conceptos Financieros	Modelo
SI. Uso de expresión deducción de gastos necesarios dependiendo de categoría de que se trate.	NO.	SI	NO. Detallada interpretación administrativa tributaria específica.	Del tipo todos menos estos

La norma americana, estructurado sobre categorías/básquet establece una regla de gastos en extremos simple que permite la deducción de todos los gastos que⁵⁵:

- i) sean ordinarios y necesarios;
- ii) se encuentren pagados o devengados durante el año tributario;
- iii) se encuentren *causados en la conducción* de cualquier negocio;

Luego, el texto legal detalla extensamente un listado de gastos no deducibles de todo tipo.

⁵⁴ Art. 81 como norma General y art. 82 como especial para ciertas Categorías.

⁵⁵ US Code 162 "(a) IN GENERAL There shall be allowed as a deduction all the ordinary and necessary expenses paid or incurred during the taxable year in carrying on any trade or business,"

4. Conclusiones parte general

De la evolución histórica de nuestro concepto de gasto necesario y el concepto análogo del derecho comparado, podemos formular los siguientes comentarios:

Nuestro vocablo “gasto necesario” para producir la renta es *razonablemente* similar a los conceptos históricos y comparados.

Nuestro contexto de interpretación es también razonablemente similar al contexto de interpretación histórico y comparado, a saber:

- i) como elemento de base de impuesto a la renta efectiva determinado con contabilidad;
- ii) en un contexto que siempre otorga a la autoridad fiscal facultades de interpretación;
- iii) en un contexto donde los textos legales, además de una referencia general a “gasto” o “gasto necesario”, detallan listados de regulación especial para determinados desembolsos.

La conclusión obvia entonces es que, desde los puntos de vista gramatical, de contexto y de técnica legislativa, nuestra expresión “gasto necesario” es razonable y consistente con la perspectiva histórica y de derecho comparado.

¿Significa que la expresión “gasto necesario” es percibida por los auditorios de que se trate como “buena”, “razonable”, “clara”, “prístina”, “de fácil aplicación” y, finalmente, “equitativa o justa”?

Y si la norma es tan razonable y similar a las demás *de antes y a las de otros países*, ¿Por qué existen tanta consultas y oficios del SII que se pronuncian sobre el concepto de gasto necesario? y, ¿Por qué se busca por el Ejecutivo una modificación legal al concepto⁵⁶?

En la Parte Especial, nos ocuparemos de la “*aplicación de la norma al caso*” y desarrollaremos las interrogantes precedentes.

⁵⁶ Proyecto de Modernización Tributaria.

B.- Parte Especial⁵⁷

I.- Modelo de clásico de interpretación

Como recordaremos de nuestros cursos de introducción al derecho o filosofía jurídica, se nos enseña que interpretar la ley es *desentrañar su sentido o alcance*. Se nos refrenda lo que se denomina la teoría clásica, que busca descubrir cuál es la *razón o espíritu* de la ley. Tal doctrina sería el enfoque seguido por don Andrés Bello⁵⁸ como heredero de la influencia de Domat⁵⁹ sobre esta materia.

Acto seguido, se nos enseña que la interpretación de la ley puede resumirse a un simple silogismo:

Si A, entonces B.

A es un presupuesto de hecho y B el efecto jurídico o consecuencia que la ley atribuye a tal presupuesto de hecho.

- i) Si genera incremento de patrimonio (A), tendrá renta gravada (B)
- ii) Si absorbe una compañía y el costo de inversión es superior al patrimonio tributario de esa inversión (A), revalorice los activos a valor de mercado y de haber excedente registre intangible no amortizable (B).
- iii) Si su gasto es necesario para producir la renta (A), dedúzcalo tributariamente (B)

Finalmente, se nos enseña que el intérprete debe aplicar las normas de interpretación de la ley contenidas en el Título Preliminar del Código Civil en los los art. 19 al 24 del Código

⁵⁷ Materias: Interpretación en sentido tradicional; Interpretación “Modelo Menos Tradicional”, preferencia, hechos y tradición normativa; jurisprudencia judicial relevante y Proyecto de Modernización Tributaria 2018.

⁵⁸ “Los conceptos de la Corte Suprema sobre interpretación de la ley a través de sus sentencias”. Rodrigo Andreucci Aguilera. Universidad de Viña del Mar. <http://sitios.uvm.cl/derechosfundamentales/revista/01.011-039.Andreucci.pdf>

⁵⁹ Jean Domat. Jurisconsulto Francés 1625-1696. Probablemente en función del principio post Revolución Francesa que ve en el texto de la ley la protección del ciudadano en oposición a la interpretación de jueces designados por el Monarca o Emperador.

Civil que básicamente recogen ciertos principios universales en boga a la época de su dictación.

Está estructura abstracta, supone una invitación al interprete para *desentrañar tal sentido o alcance*, pudiendo apoyarse bien en la voluntad del legislador (intencio auctoris) o bien la voluntad misma de la ley (intencio operis)⁶⁰.

Tal visión tradicional implica entonces ciertos principios de base:

- i) que existe un sentido de la ley;
- ii) que *yo puedo* encontrar ese sentido;
- iii) que, para hacerlo, debo apoyarme tanto en la intención del legislador (autor), cómo en la intención de la ley (obra;
- iv) que el intérprete sería un mero observador imparcial e independiente que constataría esa realidad o verdad objetiva;
- v) que cómo existe esa única verdad objetiva, la interpretación puede ser correcta o incorrecta;
- vi) que el fundamento⁶¹ será el elemento que permitiría disipar si tal interpretación es correcta o incorrecta.

“Cada vez que queremos convencer a alguien para que concuerde con nuestros deseos, y no podemos o no queremos usar fuerza bruta, ofrecemos lo que llamamos un argumento objetivo o racional. Hacemos esto bajo la pretensión implícita o explícita de que el otro no puede rechazar lo que nuestro argumento sostiene, porque su validez se funda en su referencia a la verdad. Y además lo hacemos así bajo el supuesto implícito o explícito de que

⁶⁰ Umberto Eco realizó una distinción entre intencio auctoris (intención del autor), intencio operis (intención de la obra) e intencio lectoris (intención del lector). En los casos en que se producen relaciones de intertextualidad o de hipertextualidad entre varias obras, la intención del autor y la intención de la obra se pueden desdoblar en una intención manifiesta y en una intención encubierta. Intencio Auctoris e Intencio Operis. Alfonso Martín Jiménez. Universidad de Valladolid. <https://revistas.um.es/monteagudo/article/view/227231/176131>

⁶¹ Premisas, razonamiento y conclusión.

*lo real o la realidad es universal y objetivamente válido, porque es independiente de lo que hacemos, y una vez que es indicado no puede ser negado*⁶².

II.- Tópicos de interpretación “*menos tradicionales*”⁶³

El profesor Rodrigo Valenzuela plantea que aquella interpretación clásica supone ciertos elementos estructurales:

- i) tiempo ilimitado para interpretar;
- ii) información ilimitada del interprete;
- iii) claridad lingüística conceptual ilimitada;
- iv) capacidad y disposición ilimitada para el cambio de roles del intérprete;
- v) carencia de prejuicios ilimitada⁶⁴.

Luego, reconociendo las limitaciones a la existencia de tales elementos estructurales de la teoría clásica, Valenzuela ofrece una forma de actividad interpretativa. La denomina “*planteamientos menos tradicionales*”. Su principal diferencia con la teoría clásica radica en lo siguiente:

- i) la doctrina tradicional invita al interprete a buscar *en el texto legal*;
- ii) la doctrina “*menos tradicional*” invitan al interprete a buscar *en el caso particular*.

Luego, para esta posición “*menos tradicional*”, “*interpretar la ley*” consiste en su *aplicación al caso particular*, donde el intérprete ordenará su razonamiento bajo cuatro simples postulados⁶⁵.

- i) El intérprete define su preferencia

⁶² “La Objetividad. Un Argumento para obligar”. Humberto Maturana Romesín. Editorial JC Sáez. Segunda Edición 1993.

⁶³ “Los Sueños de la Razón. Un ensayo sobre la interpretación jurídica”. 1999. Edición y distribución RIL Editores.

⁶⁴ Elegantemente se nos refiere una “utopía interpretativa”.

⁶⁵ Cuatro elementos “circulares” y esencialmente mutables en su uso y correlación. Lo que Rodrigo grafica como “Lo que hace el intérprete”.

El intérprete, por las razones que sean, definirá su preferencia y buscará cierta interpretación que conduzca a cierta voluntad.

ii) El intérprete da sentido a los hechos;

El intérprete colacionará y/o excluirá hechos, de un ilimitado conjunto de ellos, en función de su preferencia.

iii) El intérprete busca apoyo en la tradición normativa;

El intérprete debe convencer con la ley y por tanto colacionará/excluirá textos legales en función de su preferencia⁶⁶,

iv) El intérprete busca convencer a su auditorio

El intérprete querrá convencer al auditorio⁶⁷ de que adhiera a su interpretación (y que por lo tanto es correcta). Cómo es usual, tal auditorio, por las razones que sean⁶⁸, no necesariamente querrá cooperar a dicha interpretación.

En palabras simples, nuestro interprete, buscando un resultado querido, habrá ordenado y construido los hechos, habrá encontrado apoyo en la ley y se habrá hecho cargo de la

⁶⁶ Trabajando sobre lo que el profesor Valenzuela denomina la “docilidad del texto”

⁶⁷ Una contraparte, un juez, un fiscalizador, un contribuyente, nuestro jefe, nuestro subordinado, etc.

⁶⁸ Interés patrimonial contrapuesto, falta de tiempo, falta de conocimiento, displicencia, real convencimiento que nuestra posición está equivocada o cualquier otra razón incluso la simple falta de voluntad.

tradición normativa, y, habrá elaborado su discurso final, con especial cuidado o énfasis en los tonos de tal discurso⁶⁹.

En los párrafos siguientes aplicaremos esta metodología a nuestro objeto de estudio, más, por razones de extensión y pertinencia al orden de este trabajo, no abordaremos el último tópico y nos limitaremos a los tres primeros⁷⁰.

1.- Definición de preferencia y gasto

La formulación conceptual del método tradicional de interpretación, puede conducir a la creencia que el intérprete de la ley, es una persona carente de cualquier interés en las consecuencias o efectos de su interpretación. El intérprete sería un sujeto que leería un texto legal y *desentrañaría su sentido o alcance*. Luego, lo aplicaría, siempre y en todo caso, desprovisto de cualquier voluntad de resultado o efecto.

Bajo esta premisa, pareciera que el intérprete estaría trabajando sobre ciencias exactas, donde le resultaría irrelevante, si luego de su trabajo de análisis y planteamiento, el resultado de este fuese A o Z.

En función de mi humilde opinión y experiencia práctica, tal planteamiento clásico, no resulta siempre eficaz a la interpretación de una norma jurídica tributaria. Al menos, no ha sido con tal planteamiento con el que me parece que se ejerce la práctica profesional. Por el contrario, diría que el intérprete usualmente querrá determinado resultado, consecuencia o efecto de su ejercicio de interpretación aplicable a su caso práctico.

⁶⁹ El profesor Valenzuela resume este tópico de la siguiente manera:

	<i>Discurso Técnico</i>	<i>Discurso Poético</i>	<i>Discurso Polémico</i>
El tono	Tono objetivo.	Tono comunitario.	Tono ágil, flexible, plástico.
La visión de mundo	<i>Un mundo atomizado</i> en conceptos y datos.	<i>Un mundo integrado</i> por metáforas y cuentos.	<i>Un campo de batalla</i> configurado por la estrategia.
El marco integrador	La lógica. Destaca el brillo del <i>logos</i> . Es el ámbito de la lucidez.	La memoria colectiva. Destaca la seducción del <i>mythos</i> . Es el ámbito de la fantasía.	El espectáculo. Destaca la credibilidad del <i>ethos</i> . Es el ámbito de la astucia.

⁷⁰ Por nuestro tema, es difícil sustraernos brevemente del discurso técnico, para poder desarrollar o enfatizar los otros.

*“El abogado piensa con intención, esto es, desde su decisión de lograr un desenlace en lugar de otro. El hombre de ciencias no”.*⁷¹

*“Así, el interés del intérprete será entonces la realización de esa preferencia y la labor de interpretación del texto legal se da en un contexto que incluye una preferencia marcada por un determinado resultado”*⁷².

Ilustremos esto con algunos casos prácticos de interpretación, específicamente referidos a la deducción de gasto, contenidos en jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos.

Caso Rescate y Gasto⁷³

Expone el requirente de interpretación que se dedica al arrendamiento de helicópteros y provisión de pilotos experimentados para el apoyo de la actividad forestal.

Señala que sus ingresos provienen de los servicios que presta a tales empresas forestales para el traslado de personas y bienes directamente vinculados con la actividad de esos clientes.

Indica que, *durante ciertos lamentables hechos conocidos por todos*⁷⁴, puso a disposición del Ejército de Chile, un helicóptero y un piloto calificado para colaborar con las labores de rescate.

Refiere luego que tal provisión de helicóptero y piloto, para el apoyo en rescate, *ha sido a título enteramente gratuito y que entiende que ello corresponde a una especie de donación*

⁷¹ “Decidir, Juzgar, Persuadir. Un ensayo sobre la formación del abogado”. Rodrigo Valenzuela Cory. Editorial Tirant Lo Blanch. 2017.

⁷² “Los Sueños de la Razón”.

⁷³ Oficio 3.229 de 2007.

⁷⁴ Los muy lamentables y tristes eventos conocidos como “Tragedia de Antuco”. La **tragedia de Antuco** es el nombre que recibe la serie de órdenes y gestiones que llevaron el día 18 de mayo 2005 a la muerte de 45 miembros de un batallón de conscriptos que hacían su Servicio militar en el Ejército de Chile. Es la segunda mayor catástrofe del ejército chileno en tiempos de paz, considerando el número de fallecidos, luego del naufragio del vapor Cazador ocurrido en el año 1856 en Punta Carranza, donde murieron 458 personas entre civiles y militares.

que la empresa efectúa en beneficio de las víctimas, sus familiares o del Ejército en su caso. Por lo mismo entiende que no hay efecto tributario alguno para la empresa.

No cabe duda que hasta aquí, este requirente, tendrá razonablemente la atención y voluntad del intérprete para encontrar, *si se puede*⁷⁵, alguna aplicación de la ley que permita no atribuir un gravamen a tal desinteresado y real acto de rescate.

Caso Apagón y Gasto⁷⁶

Expone el requirente que, como es de público conocimiento, Argentina suspendió la provisión de gas natural a Chile⁷⁷. Como consecuencia de ello, el sistema eléctrico, específicamente el Sistema Interconectado del Norte Grande (SING), ha disminuido de manera muy significativa su capacidad para servir la demanda eléctrica del área geográfica de referencia.

Luego, de manera muy técnica, indica que cualquier probable indisponibilidad de las centrales del SING, particularmente determinada generadora, pondrían en serio *riesgo de falla o racionamiento* al referido sistema.

Señala además que, entre los racionados, existirían contribuyentes dedicados a la actividad minera, que constituyen más del 90% de la demanda del SING. Que un racionamiento de afectaría la continuidad operacional de los procesos y operación que requieren de una disponibilidad continua, estable e ininterrumpida del suministro eléctrico. Reafirma que los procesos mineros se caracterizan por su funcionamiento continuo, y cualquier indisponibilidad o restricción de energía de una magnitud como la señalada se traduce en pérdidas de producción imposibles de recuperar, y que en las actuales condiciones de mercado tienen un gran valor económico.

⁷⁵ Esto es, si existen hechos y tradición normativa suficiente que respalden tal preferencia.

⁷⁶ Oficio 799 de 2008

⁷⁷ Este dictamen es de 2008, año de la crisis energética por suspensión del suministro de gas desde Argentina a Chile.

Le parece importante destacar que un racionamiento de energía en el SING, aun cuando tuviese su origen en una falla o indisponibilidad de las unidades de XX, afectaría por igual a todos los clientes libres, sean o no clientes de la determinada generadora señalada.

Luego, se indica que ciertas compañías mineras, están interesadas en disminuir la contingencia de insuficiencia del SING, asegurar la capacidad de respaldo y precaver la eventualidad de racionamiento o indisponibilidad de las centrales de determinada generadora. Lo anterior, con el fin de mantener un adecuado funcionamiento del SING, a efectos que no se alteren sus procesos productivos. Para lo anterior, las señaladas compañías mineras están evaluando suscribir con determinada generadora un contrato denominado “Contrato de Servicio de Respaldo” (“el Contrato”), que precisamente tiene por finalidad contribuir a la continuidad del suministro eléctrico en el SING, sistema interconectado al cual pertenecen tanto dichas compañías como la generadora indicada, mediante la operación de las unidades generadoras de propiedad de esta última que se encuentran interconectadas a ese sistema; las cuales, para los efectos señalados, determinada generadora se obliga a mantener interconectadas y disponibles, de forma que toda vez que sean requeridas para operar por el respectivo CDEC éstas efectivamente operen, de la manera más eficiente posible, incluso con combustible Diesel si fuese necesario.

En virtud de este contrato, determinada generadora asumirá ciertas obligaciones adicionales y las empresas mineras pagarán un precio determinable según cierto polinomio. Se pide al interprete que defina si tal precio es deducible como gasto necesario para producir la renta.

Como se habrá notado ya, la disyuntiva para el intérprete nuevamente no es menor. Por una parte, entiende que existe un *potencial* perjuicio derivado del racionamiento o cese de suministro. Por otra parte, la frase “*que el corte afectaría por igual a todos los clientes libres, sean o no clientes de la determinada generadora señalada*” le hace pensar que ello implicaría, además, cortes domiciliarios de los particulares.

El requirente entonces, tendrá tendrá razonablemente la atención y voluntad del intérprete, para, *si se puede*, encontrar determinada aplicación de la ley que permita atribuir carácter de gasto necesario para producir la renta a dicho pago.

Caso Gas y Gasto⁷⁸

Expone el requirente que se trata de una Sociedad Anónima de giro distribución de gas natural. Que es concesionaria de varias concesiones de distribución y venta de gas natural a distintos consumidores.

Para cumplir con su giro, requiere, a su vez, celebrar con terceros, sendos contratos de transporte de gas con proveedores locales y argentinos (los denomina Contrato Subyacente). Señala que estos contratos fueron pactados a 25 años de duración, con una tarifa determinada o determinable y con una cláusula que establece que *existirá obligación de pago incluso en el evento de fuerza mayor*.

Indica que la “*crisis del gas argentino*” generó problemas con el suministro y transporte referido en tal contrato, lo que implicó la no renovación del mismo. Señala que el contrato contenía una cláusula para el evento de su no renovación, estableciéndose que, en tal caso, el proveedor cedería a la Sociedad Anónima su posición contractual (cantidad de gas y capacidad de transporte), incluyendo las obligaciones de pago a firme por el período remanente de la vigencia de los contratos de transporte.

Luego indica que ha existido discrepancia sobre la interpretación de dicha cláusula de termino de contrato. La Sociedad Anónima la consideraba opcional, mientras el proveedor la consideraba obligatoria.

Plantea que luego de muchas negociaciones, se llegó a un acuerdo vía “*transacción por instrumento privado*”, que busca precaver un litigio eventual.

Obviamente, se consulta al interprete si el pago derivado de dicho acuerdo corresponde a un gasto necesario para producir la renta.

⁷⁸ Oficio 223 de 2009.

Nuevamente hasta aquí, la disyuntiva para el intérprete no es menor. ¿Querría el intérprete concluir que no se trata de un gasto necesario por la naturaleza voluntaria del pago o más bien querría un resultado distinto considerando la realidad económica de lo planteado? Como en los casos anteriores, el requirente tendrá razonablemente la atención y voluntad del intérprete, para, *si se puede*, encontrar determinada aplicación de la ley que permita atribuir carácter de gasto necesario para producir la renta a dicho pago.

2. Dar sentido a los hechos y Gasto

Como hemos señalado previamente, la teoría clásica de interpretación, expresada en el silogismo SI A, ENTONCES B, pareciera una mecánica limpia, prístina, carente de toda voluntad y *construcción* por parte del interprete.

Si los **hechos** son tales (A), aplique la siguiente ley o efecto jurídico (B).

En nuestra formación de abogados, se nos enseña sobre los hechos:

- i) que existen “*elementos de hecho*” y “*elementos de derecho*”;
- ii) que la sentencia definitiva *debe contener las consideraciones de hecho o de derecho que sirven de fundamento a la sentencia*⁷⁹;
- iii) que un *justo error en materia de hecho no constituye mala fe; pero el error en materia de derecho constituye una presunción de mala fe que no admite prueba en contrario*⁸⁰;
- iv) que el *error sobre un punto de derecho no vicia el consentimiento*⁸¹; pero el *error de hecho vicia el consentimiento* cuando recae sobre la especie del acto o contrato que se ejecuta o celebra, o sobre la identidad de la cosa específica de que se trata⁸² o sobre la sustancia o calidad esencial del objeto⁸³;

⁷⁹ Art. 170 N°4 del Código de Procedimiento Civil.

⁸⁰ Art. 706 del Código Civil

⁸¹ Art. 1.452 del Código Civil

⁸² Art. 1453 del Código Civil

⁸³ Art. 1454 del Código Civil

En tal interpretación clásica, pareciera que los hechos están dados, pareciera que los hechos se encuentran ya todos expuestos y debidamente ordenados para que el intérprete simplemente los analice *todos* y los pondere *todos* para luego atribuirles el efecto jurídico que la ley tipifica para tales hechos. En otras palabras, pareciera que los hechos *ya se encuentran ordenados en un conjunto predeterminado y finito*.

Por el contrario, el profesor Valenzuela postula que más bien, es el intérprete quién busca, ordena y construye los hechos en función del proceso interpretativo de aplicación al caso particular. *“Los hechos no están dados, y más que averiguarlos la tarea del interprete es construirlos” ... “Los hechos que llevan a preferir una preferencia por tal o cual aplicación razonable de la ley no son meros datos: son algunos de los datos del océano casi infinito de datos disponibles, hilados de alguna manera que tengan sentido, vale decir, de alguna manera que explícita o implícitamente muestren vínculos causales y motivaciones. Dicho de otro modo, los hechos no existen aislados sino como componentes de una narración”⁸⁴“...el intérprete está sujeto a una verdad proposicional, pero construye libremente la verdad narrativa...”⁸⁵*

Me permito ilustrar este punto con el siguiente ejemplo, tributario, más no relativo a gasto. Supongamos que nuestro intérprete debe aplicar la normativa sobre recuperación de petróleo Diesel. Con ello, convencer a su auditorio que un determinado camión, si tiene derecho a recuperación.

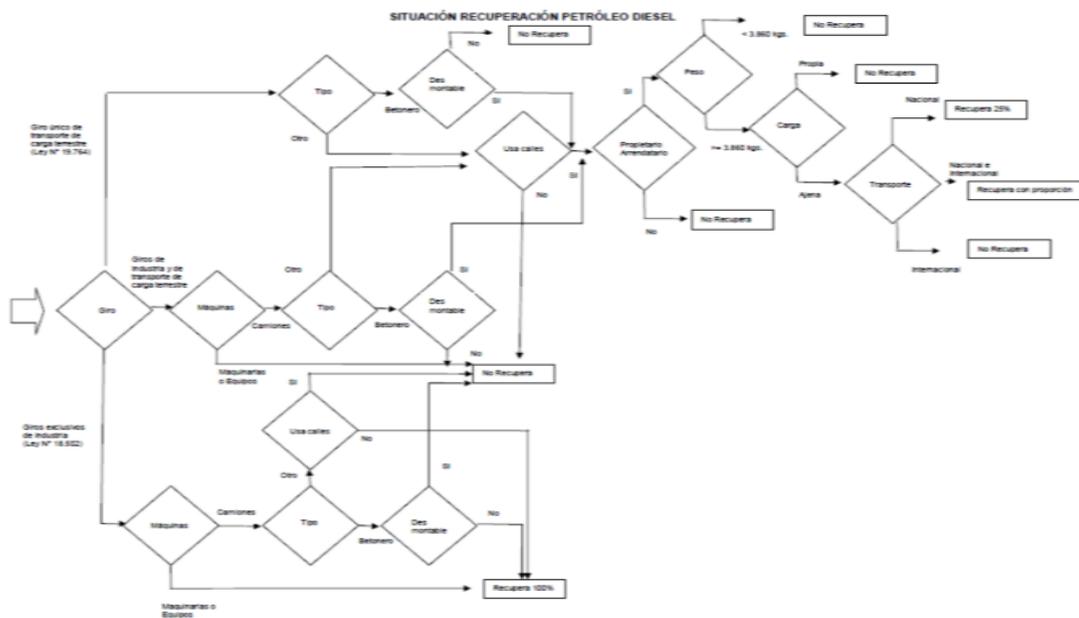
El requirente de interpretación, para facilitar la labor del interprete, y, para asegurarse que la interpretación que se le dé corresponde a **su** caso, le acompaña una fotografía de dicho camión. ¿**Este** camión, recupera Diesel?

⁸⁴ “Los sueños de la Razón”

⁸⁵ “Retórica. Un ensayo sobre las tres dimensiones de la Argumentación”



Nuestro interprete entonces, tomara un conjunto de textos e instrucciones dispersos en distintos cuerpos, algunos legales y otros reglamentarios del Servicio de Impuestos Internos⁸⁶. Como nuestro interprete es diligente, identificará las distintas variables y efectos de ellas en un flujo binario para poder trabajar cada variable por separado. Probablemente nuestro interprete sea capaz de construir un flujo similar al siguiente.



Así, con los textos legales, el intérprete trabajará sobre cada variable normativa. Mantengámonos en una de esas variables normativas, a saber, si el *vehículo usa calles*. Como ni la ley ni las instrucciones tributarias han definido que debe entenderse por “usar

⁸⁶ Solo recordemos la complejidad y casuística administrativa que regula esta materia. Ley 19.764 Giro único transporte carga terrestre; Ley 18.502 Giros exclusivos de Industria; Profusa regulación administrativa.

calles” para este caso, nuestro interprete tiene varias posibilidades, una de las cuales será colorear dicho requisito con un hecho o dato que no tenía al momento de iniciar su análisis. Resulta que un amigo, que trabaja en la Dirección de Vialidad del Ministerio de Obras Públicas, le contó que existe una resolución que define aquellos vehículos pueden transitar por calles y aquellos que no pueden hacerlo. Eso sí, tal amigo es categórico para explicar que el sentido de tal resolución es la protección de las vías según tonelaje y ejes y que jamás su sentido ha sido un tema de impuestos.

La referida resolución indica:

Norma Vialidad:

2º PROHIBESE la circulación por caminos públicos de vehículos de cualquier especie, a excepción de los vehículos de emergencia de la Dirección de Vialidad, que excedan los siguientes límites:

2.1 Peso por eje o conjunto de ejes, medido en toneladas EJE	RODADO	TONS.
SIMPLE	.	7
SIMPLE	SIMPLE	11
DOBLE	DOBLE	14
DOBLE	SIMPLE	16
DOBLE	DOBLE + SIMPLE	18
TRIPLE	DOBLE	19
TRIPLE	SIMPLE	23
TRIPLE	2 DOBLES + 1 SIMPLE	25
	DOBLE	

Sucede que el camión de la foto, es de aquellos que exceden con creces los límites indicados para su circulación por caminos públicos.

Luego, la pregunta será si este hecho o dato, consistente en la resolución de Vialidad, pone al interprete en una posición mejor, neutra o peor en la construcción y planteamiento de su trabajo de aplicación al caso y convencimiento de su contraparte o auditorio. Mi opinión es que sin duda lo pone en una situación mejor. Así, nuestro intérprete, tomará un hecho de infinitos que existen y lo incluirá en su respectiva argumentación jurídica, para el convencimiento de su contraparte que **ese** camión tendrá derecho a recuperar el 100% del impuesto Diesel ya que **ese** camión según esa resolución, no usa calles.

Veamos a continuación la construcción de los hechos en nuestros tres casos de análisis que hemos planteado en el acápite anterior.

Caso Rescate y Gasto Continuación

Recordemos nuestro caso. El intérprete se encuentra en la disyuntiva de establecer el efecto tributario, para una empresa de transporte aéreo, que puso gratuitamente sus helicópteros a disposición del rescate de Antuco. En concreto, con su interpretación, debe determinar el tratamiento de los desembolsos vinculados a los insumos y personal.

Resulta que el recurrente aportó cierto hecho que estimó como relevante: *“sin querer hacer publicidad o marketing con la participación de la empresa en tan lamentable tragedia, la participación en el rescate fue debidamente documentada mediante fotografías y videos a objeto de transmitir a todos los funcionarios de la empresa el importante rol que esta desempeñó. Este registro de los hechos se encuentra contenido en un video informativo que se acompaña al SII. Tal video forma parte de los planes de motivación de la empresa y en otros casos puede ser exhibido a clientes a objeto de graficar la experiencia de los pilotos y la calidad y adaptabilidad de sus aeronaves.*

En el fondo, el hecho que aporta, consiste en transmitir al interprete, que:

- i) grabó en video las labores de rescate;
- ii) que dicho video es usado para planes motivacionales;
- iii) que dicho video es exhibido a potenciales clientes para mostrarles la experiencia de pilotos y la calidad y adaptabilidad de los helicópteros.

Caso Apagón y Gasto Continuación

Recordemos que nuestro interprete se encuentra en la disyuntiva de establecer el efecto tributario para una empresa minera, que previa suscripción de un contrato, entregará recursos a una empresa eléctrica a fin de mantener la continuidad en los flujos de electricidad en el marco de la crisis de gas argentina. El requirente se preocupa de destacar fuertemente los siguientes hechos.

- i) que lo que se está planteando se enmarca en la crisis de gas argentino;
- ii) que se ha preparado un modelo muy técnico para explicar el efecto en mega watts de continuarse sin suministro de gas;
- iii) que existe una institución denominada "Costo de Falla"⁸⁷ en caso de racionamiento;
- iv) que técnicamente se detalla el costo productivo y comercial que tendría en caso de racionamiento y costo de falla;

Expone que dado lo anterior, existe la contingencia que, dada la estrecha situación de este sistema, la crisis se podría agravar notoriamente debido a la posibilidad de que la generadora enfrente un proceso de quiebra a causa del déficit que le produce el servicio del contrato que dicha generadora mantiene con las distribuidoras que suministran energía a los clientes regulados. En resumen, el requirente refiere hechos que, permiten pensar con

⁸⁷ Costo Falla o Costo Racionamiento. Es el costo promedio, por kilowatt hora, que tiene para los usuarios del sistema eléctrico no disponer de energía. Dicho de otro modo, es el precio que los usuarios racionados estarían dispuestos a pagar para contar con el suministro que les falta. // En caso de racionamiento, el costo marginal de la energía no suministrada alcanza el valor de costo de falla, que es superior al costo de generación de las unidades de mayor costo variable de operación del sistema. Este valor se aplica, por lo tanto, a las transacciones de energía entre generadores en situación de déficit, y además es considerado para el cálculo de las compensaciones que las generadoras deben pagar a sus clientes racionados. Todo esto implica altos costos para las empresas generadoras deficitarias, por lo que se constituye en un incentivo clave para que activamente intenten aminorar el déficit. Pueden hacerlo mediante la instalación de nuevas unidades de generación (turbinas de rápida puesta en marcha), mediante la celebración de pactos de reducción de consumo con sus clientes libres y regulados (ver "mecanismos de administración de demanda"), y mediante la compra de energía adicional a auto productores (dispuestos ahora a vender energía a este mayor precio, poniendo en funcionamiento equipos de generación que normalmente están detenidos dado su alto costo variable de producción). // La aplicación del costo de falla es además un incentivo básico para que las empresas inviertan oportunamente en instalaciones que les permitan cumplir con sus compromisos contractuales. // El costo de falla es calculado por la CNE y publicado simultáneamente con los precios de nudo cada seis meses. Se define en mills/kWh (milésimas de dólar el kWh), y considera diversos tramos en función de la "profundidad" o magnitud del déficit. <http://www.gener.cl/>

razonable certeza, que es más conveniente celebrar el contrato que esperar el racionamiento o cese de servicios.

Caso Gas y Gasto Continuación

Volvamos a este caso para nuestro interprete. Debe determinar si el pago causado en un acuerdo vía “transacción por instrumento privado”, que busca precaver un litigio eventual, tiene el carácter de gasto necesario para producir la renta.

Es del caso que el requirente estima relevante plantear dos hechos:

- i) que el pago para evitar el litigio sería una cifra cercana al 40% del valor presente del costo asociado de lo que implicaría hacerse cargo de los contratos;
- ii) que se trata de contrapartes absolutamente independientes.

3. Apoyo en la tradición normativa y Gasto

Hasta aquí pareciera que “definir preferencia”, y, “dar sentido a los hechos”, son acciones tan amplias, que el intérprete podría conducir su interpretación simplemente guiado por su propia voluntad y la construcción de los hechos que le sirvan para la concreción de tal voluntad.

No obstante, *nuestro interprete debe convencer a su auditorio con la ley*. Nuestro interprete pareciera decir entonces: *“Mire...quiero **ese** resultado...ya que se produjeron **estos** hechos...y la ley dice que a **estos** hechos **ese** resultado⁸⁸”*.

Nuestro interprete ahora, quiere y debe, aplicar la ley a su caso, sobre los hechos seleccionados y ordenados, para lograr el objetivo deseado. *“Como bien sabemos, la interpretación del abogado debe aparecer como continuación de una tradición normativa*

⁸⁸ Si A es el hecho, entonces debe ser B el efecto jurídico

contenida en textos legales y sus interpretaciones anteriores. El abogado debe apoyar su interpretación en la ley y en cómo esta ha sido comprendida hasta la fecha, incluyendo en esto último la posibilidad de hacerse cargo de cómo ha sido comprendida hasta la fecha en caso a que él pretenda hacer un cambio”.

En el fondo, nuestro interprete deberá trabajar con lo que el profesor Valenzuela denomina “*la resistencia o docilidad del texto*” legal y su apoyo en la tradición normativa existente.

Ahora, cómo indicamos en la parte general, el contexto ha determinado que la tradición normativa en materia de gastos ha estado fuerte y estructuralmente coloreada por las interpretaciones hechas por el Servicio de Impuestos Internos, en especial, el principio administrativo que gasto necesarios es aquello imprescindible.

Volvamos entonces a nuestros tres casos de ejemplo.

Caso Rescate y Gasto Continuación

Recordemos que el requirente inicia su petición indicando que él entiende que ha efectuado una donación. El intérprete entonces, en función de cierta preferencia (tratemos de ayudar a esta buena persona) y en función de los hechos básicos, analizará la posibilidad de interpretar que efectivamente se trata de una donación.

Cómo bien ya se habrá advertido, si justamente existen leyes formales y poco flexibles, son aquellas que otorgan beneficios tributarios por donaciones⁸⁹. Nuestro interprete repasará los textos legales y concluirá que no es posible interpretar que se trata de aquellas donaciones que permiten deducción como gasto u otorguen derecho a crédito.

La tradición normativa entonces, en este punto de donaciones, resulta absolutamente opuesta a la preferencia y a los hechos basales.

Entonces, nuestro interprete recordará aquel hecho que había sido planteado por el requirente: *la participación en el rescate fue debidamente documentada mediante fotografías y videos a objeto de transmitir a todos los funcionarios de la empresa el importante rol que esta desempeñó. Este registro de los hechos se encuentra contenido en*

⁸⁹ Leyes indican: i) a quién donar; ii) que donar; iii) que certificados son obligatorios; iv) topes de base y deducciones. Etc.

un video informativo que se acompaña al SII. Tal video forma parte de los planes de motivación de la empresa y en otros casos puede ser exhibido a clientes a objeto de graficar la experiencia de los pilotos y la calidad y adaptabilidad de sus aeronaves”.

Acto seguido, nuestro intérprete reformula su análisis. Le parece que, dada la resistencia del texto de donaciones, los hechos le permiten aplicar una norma que a este caso se presenta como más dócil, esto es la de gasto necesario del art. 31 de la Ley de Impuesto a la Renta. Formula pues su interpretación en los siguientes términos:

“5.- No obstante, analizada la situación que expone en su escrito, el material recogido en el registro audiovisual acompañado a este Servicio, el objetivo y utilidad de este video tanto para la gestión interna de la empresa como para su gestión comercial y el monto del desembolso, se concluye que éstos constituyen un gasto necesario para producir la renta. Ello en atención a que cuando la empresa actúa en este y otro tipo de situaciones operativas, le permite utilizar las experiencias obtenidas para apoyar labores de capacitación interna y difusión o publicidad externa, propias de la actividad que desarrolla”.

Caso Apagón y Gasto Continuación

Recordemos que nuestro interprete se encuentra en la necesidad de establecer el efecto tributario, para una empresa minera, que previa suscripción de un contrato, entregará recursos a una empresa de generación eléctrica. Ello, con fin de mantener la continuidad en los flujos de electricidad en el marco de la crisis de gas argentina. El requirente se preocupó especialmente de resaltar como hechos que, técnicamente, con razonable certeza, es más conveniente para la minera, celebrar el contrato, que esperar el racionamiento o cese de servicios.

Nuestro interprete entonces debió probablemente efectuar un doble análisis:

- i) la necesidad del gasto suficiente y razonablemente apoyada en los hechos técnicos que determinaban un claro detrimento patrimonial en caso de no celebrar el contrato y pago de las sumas convenidas a la generadora; en especial, el magnifico comparable subyacente en la institución “Costo de Falla”.

- ii) la importancia, para efectos de la referida “*tradición normativa*”, que la interpretación es claramente circunscrita a los elementos de hecho y al marco legal y regulatorio dado;

En función de aquello, el intérprete resolvió:

3.- De los antecedentes relacionados precedentemente se tiene que los pagos que se obligan a efectuar los llamados “clientes libres”, cumplen con los requisitos que establece el artículo 31 de la Ley de la Renta, para ser aceptados como gastos necesarios, toda vez que, por un lado, son de carácter obligatorio y, por otro, son necesarios para la realización del giro o actividad, ya que dichos pagos se efectúan en el contexto de la regulación legal de la actividad de generación eléctrica para asegurar la capacidad de respaldo, evitando de esta manera un alza significativa de sus costos de producción. En efecto, de no asegurarse dicha capacidad de respaldo se encarecería significativamente un insumo esencial del proceso productivo de las empresas, como lo es la energía eléctrica, sin perjuicio de que, además, se precave la eventualidad de un racionamiento del servicio eléctrico lo cual afectaría directamente la continuidad y eficiencia de sus procesos productivos.

Caso Gas Argentino y Gasto Continuación

Repasemos el caso de nuestro interprete. Debe determinar si el pago causado en un acuerdo vía “*transacción por instrumento privado*”, que busca precaver un litigio eventual, tiene el carácter de gasto necesario para producir la renta.

A su vez, el requirente estimó relevante plantear dos hechos:

- i) que el pago para evitar el litigio sería una cifra cercana al 40% del valor presente del costo asociado de lo que implicaría hacerse cargo de los contratos;
- ii) que se trata de contrapartes absolutamente independientes.

Nuestro interprete, entiende que efectivamente existe un interés bastante real que cubrir con el pago y le parece que el derecho común recogería al caso la llamada teoría de la imprevisión, por tanto, en principio tendría determinada motivación a interpretar que el

gasto es necesario y que los hechos le permiten, asimismo, cuantificar con cierta razonabilidad el posible menoscabo entre parte independientes.

No obstante, debe hacerse cargo de la tradición normativa previa. Revisará entonces la jurisprudencia administrativa anterior y se detendrá en determinado oficio⁹⁰ recaído en un conocido caso de fraude con productos derivados. En este oficio, se estableció que no es posible aceptar como gasto necesario, ciertas cantidades pagadas a título de *transacción extrajudicial relacionadas con responsabilidades civiles extracontractuales derivadas de intervenciones en actos ilícitos*.

Luego del análisis anterior, el intérprete concluye que razonablemente, los hechos de su caso son distintos, y, respetando entonces la tradición normativa, puede emitir su interpretación en el siguiente sentido:

“3° En cuanto a su consulta, cabe señalar que el carácter de necesario para producir la renta de los desembolsos a que se refiere, se desprende claramente del contrato en virtud del cual XXX, se obliga a efectuar un determinado pago al Proveedor, ello conforme a lo dispuesto por el art. 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, dado que se trata de partes comercial y financieramente independientes, con evidentes intereses contrapuestos. Asimismo, se suma a lo anterior, la situación externa derivada de la falta de suministro de gas y la necesidad de ajustar a tal realidad, las políticas operacionales de la compañía, impuestas por el marco normativo propio del sector energético del que se trata”.

⁹⁰ Oficio 200 de 1999. Conocido caso de “Derivados”.

III.- Jurisprudencia Judicial: Deuda local vía agencia extranjera y Gasto⁹¹

Ciertamente en los últimos años se ha dictado abundante jurisprudencia judicial importante que se ha referido al concepto de gasto necesario⁹².

No obstante, por razones de extensión, me referiré especialmente al caso siguiente. Estimo que determina, por lejos, el mayor efecto práctico para el intérprete de que se trate frente al vocablo bajo análisis.

Contexto del caso

A mediados de los años noventa, en nuestro país, la divisa se mantenía como bien relativamente escaso, y, las tasas de interés locales para financiamiento corporativo, eran altas.

El esfuerzo estaba en la atracción de capitales extranjeros a Chile y la mantención razonable de cobertura contra los efectos de la crisis asiática a partir de 1997.

No obstante, en forma incipiente pero creciente, determinados rubros locales empezaron a buscar alternativas de negocios operacionales en el extranjero. Es decir, las empresas nacionales empiezan a tener interés en establecer o adquirir empresas en el extranjero.

El Servicio de Impuestos Internos, en varios dictámenes, interpretó que la captación de financiamiento, vía emisión de bonos por agencia extranjera de matriz local, no está afecta

⁹¹ A modo de resumen puede verse el trabajo “Análisis sobre el fallo tributario de Coca Cola Embonor contra el Servicio de Impuestos Internos” de Eduardo Irribarra Sobarzo. <http://www.ichdt.cl/userfiles/Fallo%20Embonor%20SII%20Eduardo%20Irribarra%202014.pdf>

⁹² **.....Dicho entendimiento del vocablo “necesario” se corresponde, entonces, con la significación que le ha atribuido esta Corte, conforme su tenor gramatical, al comprender tales desembolsos como aquellos en los que inevitablemente ha debido incurrir el contribuyente para generar la renta líquida imponible que se pretende determinar, relacionados directamente con su ejercicio o giro y que tengan el carácter de inevitables y obligatorios** (Rol 20 32 de 2014);

“...aspectos que analizados en concreto y hechos pasar por el cedazo que impone el artículo 31 citado referido a su existencia material, su vínculo efectivo con el giro, lo indispensable y obligatorio de ellos en cuanto a su verificación y cuantía para la producción del ingreso con el objeto de admitir su deducción de la base imponible del impuesto de que se trata, no han sido tenidos por satisfechos por los jueces del grado”. (Rol 17.231 de 2013).

“...Que de la manera expuesta, el entendimiento del vocablo “necesario” efectuado en autos se corresponde, entonces, con la significación que le ha atribuido esta Corte, conforme su tenor gramatical, cual es la de aquellos desembolsos en los que inevitablemente ha debido incurrir el contribuyente para generar la renta líquida imponible que se pretende determinar, relacionados directamente con su ejercicio o giro y que tengan el carácter de inevitables y obligatorios para el fin social...” (Rol 11.3559 de 2014).

al pago de Impuesto de Timbres por la emisión, ni al pago de Impuesto Adicional por los intereses pagados “*con recursos propios*” por la agencia a los tomadores.

Se usa entonces tal estructura de financiamiento.

A partir del año dos mil, la divisa ha dejado de ser un bien escaso y las tasas de financiamiento corporativa han bajado considerablemente. Entonces, la empresa, rescató los bonos a través de sociedades relacionadas domiciliada en países de nula tributación. Efecto obvio buscado, la deducción de interés como gasto local vía agencia y el diferimiento del ingreso local en la sociedad extranjera.

Durante este decenio se dicta abundante legislación y normativa sobre tributación internacional: mecanismo de créditos por impuestos pagados en el extranjero, convenios, norma de relación deuda/capital, registro de inversiones en el extranjero, etc.

El aumento de inversión chilena en el extranjero es consistente y fuerte.

No existe aún a la fecha de la liquidación y litis, ninguna norma anti elusiva de fondo sobre forma.

El 2011, el Servicio de Impuestos Internos fiscaliza a una Sociedad Anónima Abierta que mantenía en su estructura corporativa;

- i) agencia extranjera deudora, y, por tanto, gasto por intereses con reconocimiento tributario local;
- ii) sociedad extranjera acreedora, y, por tanto, ingreso por intereses con diferimiento tributario local⁹³.

En su interpretación⁹⁴, el Servicio de Impuestos Internos argumentó que los gastos por intereses, no tenían el carácter de necesarios para producir la renta. Argumentó que *no existía correlación entre ingreso y gasto*. Tal argumento, matices más matices, menos, fue

⁹³ Para efectos de contexto, se había llegado a tal estructura corporativa mediante varias reorganizaciones previas.

⁹⁴ “...no existía debida y directa correlación entre ingresos y gastos dado que la agencia no ha obtenido rentas que puedan asociarse a los créditos e intereses derivados de los mismos, obteniendo sólo resultados negativos por más de 10 años, incidiendo igualmente en los resultados tributarios de su matriz”. Escrito de contestación del SII al Reclamo Tributario.

aceptado y ratificado por los Tribunales Tributarios⁹⁵, la Corte de Apelaciones y la Corte Suprema⁹⁶.

Traigo a colación este fallo porque estimo que es *la* interpretación judicial en materia de tributaria, más importante de los últimos decenios⁹⁷.

Primero, introduce una interpretación del concepto de gasto necesario para producir la renta que no se desprende del texto legal del art. 31, esto es, la correlación directa, factual y cronológica entre ingresos y gastos para su calificación de necesarios.

Segundo, es un caso donde existían elementos de tradición normativa que operaban en sentido inverso a tal principio de correlación directa. En efecto, el propio Servicio había interpretado que, más que una correlación directa lo que existía era una *susceptibilidad* de generar renta⁹⁸, argumento que pudo ser considerado por el sentenciador, en el análisis del art. 26 del Código Tributario, invocado por el reclamante.

Tercero, que resulta académicamente destacable la forma como el liquidador ordenó y presentó los hechos para la ponderación de los jueces. Tales hechos fueron aportados y relatados en un discurso interpretativo sumamente dramático⁹⁹. Se plantea la argumentación, tal como si se estuviese discutiendo una norma anti elusiva del tipo *fondo sobre forma*, norma que como dijimos, no existía a la fecha de liquidación y litis.

⁹⁵ “...y en caso alguno, si no se producen efectivamente rentas afectas a impuesto, es suficiente con que exista una teórica potencialidad de producir dichas rentas, como lo pretende y reitera la actora en sus escritos”. TTA.

⁹⁶ “...siendo un hecho acreditado que la sociedad extranjera sólo ha tenido pérdidas, de manera que al no haberse demostrado la existencia de ingresos generados por la agencia que opera en el exterior, se dejó asentado que no es posible por ello que sean gastos necesarios para producir la renta.”

⁹⁷ Probablemente sólo comparable a lo que en su momento fue el caso “Sociedad Inmobiliaria Bahía con SII” para el tema Simulación/Elusión sin norma legal.

⁹⁸Oficios 5077 de 1978 y 3424 de 2006.

“Ahora bien, basado en lo dispuesto por la norma legal antes mencionada, y considerando lo resuelto por este Servicio mediante el Oficio N° 5007, de 1978, de conocimiento del recurrente, sólo cabe en la especie confirmar lo expuesto en la presentación, en cuanto a que es factible la deducción como gasto necesario para producir la renta de los intereses pagados por una sociedad anónima a un banco con motivo de la contratación de un préstamo destinado completamente a financiar el capital de una sociedad de responsabilidad limitada que será su filial dedicada al rubro de inversiones; lo anterior atendido a que los derechos en sociedades de personas constituyen bienes susceptibles de generar rentas gravadas en Primera Categoría a través del mayor valor que pueda obtener su titular al momento de su enajenación.”

⁹⁹ “la mencionada agencia sólo ha tenido resultados negativos por más de diez años consecutivos y sucesivos, lo que por cierto **afecta y remece** los resultados impositivos de la casa matriz de la reclamante” “

Cuarto, que no obstante lo resuelto por la Corte Suprema, se consideró igualmente necesario legislar especialmente sobre la estructura legal referida¹⁰⁰.

¹⁰⁰ Art. 11° inciso 2 de la Ley de Impuesto a la Renta. *“En el caso de los créditos, bonos y demás títulos o instrumentos de deuda, la fuente de los intereses se entenderá situada en el domicilio del deudor, o de la casa matriz u oficina principal cuando hayan sido contraídos o emitidos a través de un establecimiento permanente en el exterior.”.*

IV. Gasto y Proyecto de Modernización Tributaria

Texto inicial propuesto por el Ejecutivo en Mensaje

El Ejecutivo, con fecha 23 de agosto de 2018, ingresó a trámite legislativo un proyecto de reforma legal¹⁰¹ para la modificación, entre otros cuerpos legales, de la Ley de Impuesto a la Renta. En particular a los que nos ocupa, dicha propuesta propuso una modificación al texto del artículo 31 inciso primero de dicha ley.

Se propuso la siguiente redacción:

“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.”¹⁰².

Sobre este texto, nos parece oportuno efectuar los siguientes comentarios:

Desde el punto de vista formal, se excluye derechamente el concepto de gasto necesario para producir la renta y se opta por precisar los requisitos que los gastos deben tener para su deducción.

Desde el punto de vista sustantivo, se propone que tales principios de deductibilidad ofrezcan un marco amplio y flexible de aplicación para el intérprete: *“vinculados directa o*

¹⁰¹ Mensaje N° 107-366 “Proyecto de Ley que Moderniza la Legislación Tributaria”.

¹⁰² Pg. 138 del Mensaje.

indirectamente”; “desarrollo de las operaciones o negocios de la empresa o en interés de la misma”; “incluyendo gastos ordinarios, extraordinarios, habituales excepcionales, voluntarios u obligatorios”.

Desde la perspectiva política, es declarado por el Ejecutivo, que considera que la aplicación práctica de la norma vigente por parte del Servicio de Impuestos Internos y los tribunales, no es la que le parece óptima como política pública.

*“Hemos constatado que en los últimos años y especialmente a raíz de la incorporación de la Norma General 30 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.**”¹⁰³.*

Desde la perspectiva orgánica, es claro que la norma propuesta busca un efecto práctico inmediato en dos instituciones:

- i) el Servicio de Impuestos Internos, como exclusión legal de su interpretación de gasto imprescindible;
- ii) los tribunales de justicia, que plantearon el principio de correlación directa, fáctica y cronológica entre ingresos y gastos y muchas veces han hecho propia la interpretación de imprescindible como necesario;

Desde la perspectiva histórica y de derecho comparado, expuesta en párrafos anteriores, la redacción de la norma propuesta, no tiene ningún antecedente o comparable.

¹⁰³ Mensaje Presidencial. Pg. 30.

Texto modificado por Indicación de fecha 3 de julio de 2019

Durante el trámite de discusión en la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, el Ejecutivo sustituyó su texto inicial por el siguiente:

“La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, entendiendo por tales, aquellos que tengan aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios, y se encuentren asociados al interés, desarrollo, o mantención del giro del negocio...”¹⁰⁴

Sobre este nuevo texto, nos parece oportuno efectuar los siguientes comentarios:

Desde el punto de vista formal, se repone el concepto de gasto necesario y se agrega una definición del mismo (*“entendiendo por tales”*). Gasto necesario entonces será aquel que:

- i) tenga la aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios;
- ii) se encuentre asociado al interés, desarrollo, o mantención del giro;

Desde el punto de vista sustantivo, el nuevo texto propuesto en la indicación, sigue manteniendo una ampliación y flexibilización al marco del intérprete, aunque, ciertamente menor el inicial texto propuesto por el ejecutivo.

Desde la perspectiva política, de acuerdo a los antecedentes y la forma cómo se ha dado el trámite legislativo¹⁰⁵, el Ejecutivo habría mantenido su posición en cuanto a que la aplicación del concepto no ha sido la que se espera como política pública, pero reconoce que el texto inicial mermaba facultades de control o fiscalización y su texto era demasiado amplio.

¹⁰⁴ Indicación de 3 de julio de 2019 pg. 38.

¹⁰⁵ Véase por ejemplo el “Protocolo de acuerdo” de 23 de junio de 2019 suscrito por el Ejecutivo, Asociaciones Gremiales y ciertos parlamentarios que en su punto 2.2. Indica: “En relación al concepto de gasto necesario, se precisará que son deducibles tanto los desembolsos imprescindibles como los necesarios para generar renta, aclarando que son deducibles aquellos gastos que tengan la aptitud generadora de rentas, en el mismo o futuros ejercicios, y que estén vinculados al interés, desarrollo y mantención del giro”. Cómo puede apreciar el lector, el protocolo ya contenía el germen del texto propuesto en la indicación.

Desde la perspectiva orgánica, el nuevo texto propuesto mantendrá un efecto práctico inmediato tanto en Servicio de Impuestos Internos, como los tribunales de justicia.

Desde la perspectiva histórica y de derecho comparado, expuesta en párrafos anteriores, la nueva redacción de la norma propuesta en la indicación, vuelve a mantener los principios históricos y de derecho comparado.

C.- CONCLUSIONES

1. El vocablo “gasto necesario” del art. 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, es razonablemente consistente con los conceptos legales análogos establecidos en las leyes de la renta desde 1924.
2. El vocablo “gasto necesario” del art. 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, es también razonablemente consistente con los conceptos legales análogos analizados del derecho comparado de países que, por historia o modelo tributario, se asemejan al nuestro.
3. La interpretación de tal concepto, entendida como aplicación al caso particular, ha estado fuertemente determinada por la facultad interpretativa del Servicio de Impuestos Internos, especialmente en la consideración de que gasto necesario es aquel *imprescindible*.
4. También, por la exposición del caso analizado, los tribunales de justicia han determinado fuertemente el concepto, mediante la interpretación que gasto necesario supone una *correlación directa, fáctica y cronológica entre gasto e ingreso*.
5. Ciertamente, ambas interpretaciones prácticas no se desprenden del texto expreso de la ley y no permiten al interprete enfrentar adecuadamente nuevas realidades jurídicas (responsabilidad social empresarial, obligaciones medioambientales, derechos de los consumidores, etc.).
6. Se requiere cierta actualización del concepto mediante una definición o principios que permitan ampliar el ámbito del interprete ante la tradición normativa restringida que hemos referido.

7. Existen razones que aconsejan que dicha ampliación al campo del interprete se haga por vía legislativa y no por la mera facultad interpretativa administrativa del Director del Servicio de Impuestos Internos:
- i) derecho a devoluciones por cambios de criterio;
 - ii) sus interpretaciones solo obligan a los funcionarios del SII como subordinados a su potestad administrativa y orgánica, y, se requiere también, dar mayor profundidad de concepto a los interpretes judiciales;
8. Que el texto legal debiese ampliarse para reconocer tres principios relevantes:
- i) que gasto necesario es aquello que no siendo necesariamente imprescindible u obligatorio sea relevante para el interés o desarrollo de la empresa o giro y mantención de la fuente generadora;
 - ii) que lo relevante debe ser la potencialidad de generar renta y no necesariamente la exigencia de una vinculación directa entre ingreso y gasto;
 - iii) que debiese establecerse un principio para efectos de fiscalización donde los gastos pagados a parte no relacionada tengan una especie de *indicio* de aceptación, bien sea por vía presunción simplemente legal, o, por la vía de requisitos al proceso de fiscalización.
9. Nos parece que el texto propuesto inicialmente por el ejecutivo era extremadamente amplio y no se condecía con la técnica legislativa histórica ni comparada. El texto propuesto en la indicación, que actualmente se encuentra para trámite en el Senado, nos parece bastante razonable y se hace cargo de las materias que hemos indicado precedentemente.

BIBLIOGRAFIA PRINCIPAL

- Cea Egaña José Luis. “Notas sobre Orden Público Económico”; Gaceta Jurídica N° 135/1991.
- Uriel Pilar. “Algunas precisiones sobre el sistema fiscal romano”. UNED. Departamento Prehistoria e Historia Antigua. 1995. <http://e-spacio.uned.es/fez/eserv.php?pid=bibliuned:ETFSerie2-FF3F2E5A-BCCF-7251-D62D-A18F45BEC82D&dsID=Documento.pdf>
- Smith Adam. “La Riqueza de las Naciones”.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. “Los principios de Equidad, Capacidad Contributiva e Igualdad/Breve síntesis conceptual”. <https://www.ciat.org/los-principios-de-equidad-capacidad-contributiva-e-igualdad-breve-sintesis-conceptual/>
- Abeliuk Manasevich René. “Las Obligaciones”. Tomo 1. Editorial Jurídica. Tercera Edición 1993.
- Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile. “Gastos rechazados por el SII se triplican desde 2014”. Profesor Gonzalo Polanco. https://www.cetuchile.cl/index.php?option=com_content&view=article&id=2179:gastos-rechazados-por-el-sii-se-triplican-desde-2014&catid=212:nd78-octubre-2017-&Itemid=305
- Oficios Servicio de Impuestos Internos. Oficio 4467/1982; Oficio 2973/1985; Oficio 2242/1988; Oficio 40 de 1991; Oficio 569/1993; Oficio 12 de 2000; Oficio 1015/2003; 1480/2005; Oficio 271 de 2009; Oficio 1489/2014; Oficio 137 de 2016.
- Alberto Cuevas. “Evolución del régimen de tributación a la renta en Chile y la reforma de 1984”. Facultad Economía y Negocios Universidad de Chile. Centro de Estudios Tributarios. <file:///C:/Users/Usuario/Downloads/41075-1-142849-1-10-20160512.pdf>
- Andreucci Aguilera Rodrigo. “Los conceptos de la Corte Suprema sobre interpretación de la ley a través de sus sentencias”. Universidad de Valparaíso. <http://sitios.uvm.cl/derechosfundamentales/revista/01.011-039.Andreucci.pdf>

- Maturana Humberto. "La Objetividad. Un argumento para obligar". Editorial JC Sáez. Segunda Edición 1993.
- Valenzuela Rodrigo. "Los sueños de la razón. Un ensayo sobre interpretación jurídica". RIL Editores. 1999.
- Rodrigo Valenzuela. "Decidir, Juzgar, Persuadir. Un ensayo sobre la formación del abogado." Editorial Tirant Lo Blanch. 2017.
- Oficio Servicio de Impuestos Internos N° 3.229 de 2007.
- Oficio Servicio de Impuestos Internos N° 799 de 2008.
- Oficio Servicio de Impuestos Internos N° 223 de 2009.
- Valenzuela Rodrigo. "Retórica. Un ensayo sobre tres dimensiones de la argumentación". Editorial Jurídica de Chile. 2009.
- Sistemas Tributarios de América Latina. Fiscalidad y Cohesión social. Instituto de Estudios Fiscales. 2009.
- Gotlib Gabriel. "Vicios y Mitos de la Interpretación Tributaria". Editorial Abaco de Rodolfo Depalma. 2005.
- Beuchot Mauricio. "Hechos e interpretaciones". Fondo Cultura Económica. 2016.
- Echeverría Rafael. "Ontología del Lenguaje". Ediciones Granica. 2008.
- Iribarra Eduardo. "Análisis sobre el fallo tributario de Coca Cola Embonor contra el Servicio de Impuestos Internos". Instituto chileno de Derecho Tributario.
<http://www.ichdt.cl/userfiles/Fallo%20Embonor%20SII%20Eduardo%20Iribarra%202014.pdf>