



## **GASTOS NECESARIOS**

### **Parte II**

Sub-tema 2: “Gastos necesarios particulares frente a la nueva ley 21.210”

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

### **Alumno:**

Roberto López Valenzuela

### **Profesor guía:**

Aída Gana Galarce  
Rodrigo Ormeño

**Santiago, Septiembre de 2020**

RESUMEN EJECUTIVO.....	3
1. INTRODUCCIÓN.....	4
1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	5
1.2. OBJETIVOS.....	6
1.2.1. OBJETIVOS GENERALES.....	6
1.2.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	6
1.3. HIPÓTESIS.....	7
1.4. METODOLOGÍA.....	8
2. ESTADO DEL ARTE.....	9
2.1. EL CAMINO HACIA LA MODERNIZACIÓN DEL GASTO TRIBUTARIO.....	9
2.2. PRINCIPALES MODIFICACIONES AL ARTÍCULO 31 DE LA LEY DE LA RENTA.....	15
2.3. NUEVOS CASOS PARTICULARES DE GASTOS ACEPTADOS.....	17
3. MARCO TEÓRICO Y NORMATIVO.....	20
3.1. DEFINICIÓN DE GASTO TRIBUTARIO ANTES DE LA LEY 21.210.....	20
3.2. DEFINICIÓN DE GASTO TRIBUTARIO CON LA ENTRADA EN VIGOR DE LA LEY 21.210.....	25
3.3. PROBLEMÁTICAS OBSERVADAS EN NUEVOS TIPOS DE GASTOS, PROPUESTOS POR EL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS.....	28
4. DESARROLLO Y RESULTADOS.....	31
4.1. CASO 1.....	31
4.2. CASO 2.....	33
5. CONCLUSIÓN.....	42
6. VITA.....	45
REFERENCIAS.....	46
TABLA DE SIGLAS.....	47

## **RESUMEN EJECUTIVO**

En base a lo antes expuesto, considerando que la reforma tributaria a través de la Ley 21.210, ha definido modificaciones al artículo 31 de la Ley de la Renta. Esta ha abordado nuevos casos específicos de gasto aceptado, que pueden afectar la base imponible del Impuesto de Primera Categoría. En ese sentido se busca identificar problemas de interpretación o ambigüedades de la normativa a aplicar en casos determinados que puedan afectar la certeza jurídica de la misma.

En primera instancia se evalúan la definición de gasto tributario, bajo normativa existente hasta el 31 de diciembre de 2019 y definiciones bajo la modificación de la normativa, según Ley 21.210.

Se detallan innovaciones establecidas tanto en la normativa vigente y en las instrucciones administrativas emanadas por el Servicio de Impuestos internos, estableciendo paralelos y comparaciones a las dos definiciones de gasto tributario , en base a una metodología principalmente doctrinaria, que busca argumentar y verificar las hipótesis expuestas.

Finalmente concluimos el trabajo, resolviendo en su mayoría las problemáticas expuestas basadas en los ejes planteados al inicio del trabajo; verificando si la expresión literal de la norma recoge a cabalidad el espíritu por la cual nace; planteando conclusiones respecto de dudas, ambigüedades e interpretaciones con falta de precisión jurídica que pudieran existir.

## **1. Introducción**

La tributación de las empresas que registran sus hechos económicos bajo el régimen de contabilidad completa se ha visto afectado por diversos cambios legales en los últimos años, cambios que han incorporado normas anti elusivas y criterios en la determinación de la base de impuestos finales. Sin embargo, la base de la renta líquida imponible a sufrido pocas variaciones en su esencia, solo ha propuesto nuevos límites, siendo esta ultima reforma tributaria, la más innovadora frente a la determinación de esta.

Sin duda una de las partidas mas controversiales en su interpretación, han sido los gastos que el legislador considera como válidos para fines tributarios; los límites y criterios de esta partida han sido definidas legalmente desde la primera ley de la renta, identificando criterios que se han mantenido hasta antes de esta ultima reforma, sin embargo pareciese que la modernización a la que el legislador se refiere, viene a dar un vuelco en la definición y criterios con el que se debe medir, registrar y evaluar esta partida (gasto tributario). La modificación al articulo 31 de la ley de la renta establecida por la ley 21.210, trae nuevos conceptos a la mesa que pueden ser discutibles e interesantes de estudiar, en ese afán nos encontramos, proponiendo una investigación que pueda aportar a los profesionales una mejor visión de la nueva norma.

## **1.1. Planteamiento del problema**

En base a lo antes expuesto, considerando que la reforma tributaria a través de la Ley 21.210, ha definido modificaciones al artículo 31 de la Ley de la Renta. Esta ha abordado nuevos casos específicos de gasto aceptado, que pueden afectar la base imponible del Impuesto de Primera Categoría. En ese sentido se busca identificar problemas de interpretación o ambigüedades de la normativa a aplicar en casos determinados que puedan afectar la certeza jurídica de la misma.

## **1.2. Objetivos**

### **1.2.1. Objetivos Generales**

Realizar un análisis a los casos especiales propuestos por la normativa y las interpretaciones de la administración tributaria, con el fin de identificar si existen conceptos no bien definidos o ambiguos, que puedan dar pie a controversias en su aplicación.

### **1.2.2. Objetivos Específicos.**

- Se hará una revisión de la doctrina nacional para establecer los alcances que los autores han planteado sobre el objetivo general.
- Precisar la normativa vigente de los casos especiales del artículo 31 de la Ley de la Renta.
- Precisar conceptos esenciales contenidos en la definición general de gasto (inciso primero), y conceptos que son identificados en los casos especiales, que servirán de bases para las conclusiones de la tesis, como, por ejemplo, el concepto de aptitud para generar renta, interés, desarrollo y mantención del giro, negligencia, razonabilidad del gasto, entre otros.
- Se analizarán casos prácticos de los nuevos casos especiales, comparando la interpretación antes de reforma.

### **1.3. Hipótesis**

La hipótesis para validar es la siguiente: Los nuevos casos especiales de gasto que plantea la norma y que además la administración tributaria ha ampliado específicamente en la circular propuesta, ¿establecen requisitos bien definidos, que no den pie a ambigüedades en su interpretación? ¿basta con la mera interpretación de la norma para definir si el elemento (gasto) del hecho jurídico, puede subsumirse en el hecho gravado? ¿será necesario seguir recurriendo a la jurisprudencia antes de reforma para obtener un mejor alcance de la interpretación de la norma?

#### **1.4. Metodología**

La metodología que se pretende desarrollar en esta tesis implica seguir un análisis dogmático de las normas que se desprenden de la Ley N° 21.210 de 2020, sobre los efectos tributarios de la modificación del artículo 31 en sus casos especiales.

## **2. Estado del Arte**

### **2.1. El Camino hacia la Modernización del Gasto Tributario**

Las primeras redacciones de la ley de la renta fueron presentadas en el año 1919, cuyo proyecto de ley fue enviado al congreso por el poder ejecutivo de la época, firmado por el Presidente de la República Juan Luís Sanfuentes y el Ministro de Hacienda Luis Claro Solar. Después de diversos cambios la ley fue promulgada recién en 1924. En esos años las rentas tributaban en seis categorías distintas, la mas semejante a lo que hoy conocemos como rentas de primera categoría o rentas del capital, era la tercera categoría, que ya en ese entonces establecía su base de tributación basada en ingresos brutos descontados los gastos necesarios para generar las rentas, estableciendo algunas restricciones que hasta las reformas que preceden a la última modificación de la Ley de la Renta, se habían mantenido intactas.

Desde el año 1964, hemos mantenido un sistema de tributación sobre las rentas o incrementos patrimoniales basados en dos categorías de impuestos: Uno que grava las rentas del trabajo; y otro que grava las rentas del capital.

Cuando revisamos la evolución historica de la tributación nacional, las rentas provenientes del capital afectas al Impuesto de Primera Categoría, identificamos que nuestro país tiene una forma de tributación bastante especial respecto de otros países del mundo, estableciendo una tributación en 2 etapas, lo que denominamos integración de los impuestos.

Esta integración históricamente ha permitido llegar a niveles de tributación relativamente bajos, en comparación con otros países, evitando una doble tributación entre las rentas generada por la empresa, y las rentas de sus dueños, cuyo limite esta dado por las tasas de impuestos finales, que afectan al empresario, socios o accionistas: sin embargo dista mucho de ser un sistema simple de entender y de aplicar, característica que sin duda afecta la certeza jurídica y con ello desincentiva la inversión.

Desde la creación de estas dos categorías en el año 1964, la base imponible de Impuesto de Primera Categoría ha sufrido pocas modificaciones, en su mayoría basadas en normas que propender a evitar una disminución injustificada de esta y derechamente acciones elusivas. Sin embargo los cambios mas significativos se han enfocado en modificar la tributación de los impuestos finales; es decir como fluye la renta hasta el consumidor final de esta, es así como hemos pasado desde el año 1964 con un sistema basado tributación final del empresario, socio o accionista, en función de las rentas devengadas por el contribuyente afecto de primera categoría (empresa o empresario individual), al año 1984 con un sistema que incorpora incentivos a la reinversión a través de la postergación del impuesto final, en la medida que las rentas no sean retirada desde la empresa, lo que crea el famoso Fondo de Utilidades Tributarias, y con ello la creación del actual artículo 21 de la Ley de la Renta que viene a instaurar un “impuesto sanción” a los gastos que al ser desembolsos efectivos y que no cumplan con los requisitos del artículo 31 de la LIR, se les excluya de la base imponible de primera categoría gravándose con un impuesto en carácter de único.

El 2017 el sistema propone 2 regímenes generales de tributación, basados en el tipo de sociedad y estructura societaria, que en algunos casos permite y en otros obliga a tributar en base al retiro de utilidades asumiendo una carga final mayor de impuesto,

denominado “integración parcial del los impuestos”; o tributar en base a la renta devengada atribuyendo esta renta a los socios o accionistas en el año de su generación, accediendo a la integración total de los impuestos, eliminando la posibilidad de postergar impuestos finales por la reinversión.

Esta reforma no es la excepción, se vuelve a modificar lo que llamamos “el corazón” del sistema tributario, regulado en el artículo 14 de la LIR, reincorporando el concepto de incentivo a la reinversión basado en la postergación de impuestos finales, otorgando mayores beneficios, o una menor carga tributaria mas acorde al tamaño de la empresa, con el objetivo de generar equidad.

Sin embargo, en esta ocasión a través de la Ley 21.210 el legislador fue mas allá, no solo toca el corazón del sistema tributario sino también genera cambios importantes en los elementos de la determinación del hecho gravado base del IDPC, particularmente en la norma que permiten rebajar de los ingresos brutos los gastos.

La modificación al artículo 31 de la LIR, de acuerdo lo expresado desde el mensaje presidencial en el año 2018; busca reconocer la realidad económica de las empresas, validando y aceptando, la existencia de gastos incurridos por los contribuyentes afectos a impuesto de primera categoría, que mediante diferentes interpretaciones administrativas e incluso interpretaciones judiciales, no eran aceptados como tales, basados en conceptos como la “obligatoriedad y necesidad del gasto para generar renta”, lo que hacia que esta partida fuera cada vez mas restrictiva y con menos certeza jurídica para los contribuyentes; además del rigor de la amenazante figura del artículo 21 de la LIR que podía caer sobre una mala aplicación o interpretación del criterio de deducibilidad del

gasto, norma que como he mencionado nace para evitar retiros encubiertos, y no con fines recaudatorios, lo que da pie a otro tema de discusión.

Es así como se refiere el Señor Manuel Alcalde, Coordinador de Política Tributaria del Ministerio de Hacienda (2018) plantea que es necesario darles mayor certeza jurídica a los contribuyentes, y acercar la norma, y en particular la definición de gastos, a la realidad económica de las empresas, ya sea por las necesidades propias de cada negocio y por las exigencias sociales que tienen estas.

Sin duda que los cambios sociales, la competitividad, complejidad administrativa, financiera y de control que hoy tienen las empresas y contribuyentes del impuesto de primera categoría, hacen que sea fundamental una adecuación normativa que permitan aceptar la carga financiera que estos deben llevar para la concreción de sus objetivos.

Es en este tenor que el señor Alcalde (2020) ratifica los criterios esenciales de esta modernización que permite deducir los gastos de la base imponible de impuesto de primera categoría, incorporando esta nueva definición de gastos el concepto de “razonabilidad comercial” en el sentido que los gastos estén orientados a generar ingresos u orientados a preservar el negocio, puedan ser aceptados como tales, aun cuando no se concrete el aspirado objetivo de generar renta. Por otra parte recalca que la sociedad le ha impuesto a los negocios empresariales nuevas exigencias en materia de responsabilidad social, por ejemplo en materias medioambientales, respeto a las comunidades en torno a un negocio, temas de clima laboral, economías circulares o recicladoras, entrega de bienes de primera necesidad que no puedan ser vendidos por la empresa, entre otros; son materias que las instituciones públicas buscan incentivar y que

la normativa tributaria, castigaba negando la posibilidad de rebajar el gasto, incluso aplicándoles impuestos que sancionaban estas erogaciones.

Así también Alcalde M. (2020) menciona que el proyecto ya materializado en ley, se hace cargo del desvío en la aplicación de la norma del artículo 21 de la LIR, en cuanto nace para evitar retiros encubiertos por parte de los dueños de una empresa, y se transforme en el tiempo en una norma cuyo objetivo es recaudar impuestos; en ese sentido señala que si un gasto es desembolsado a un tercero no relacionado, y no reúne los requisitos del artículo 31, no sería un gasto rechazado afecto al artículo 21 de la LIR, en atención que no es materia tributaria inmiscuirse en las decisiones empresariales, solo afectando este gasto no aceptado a la base imponible de IDPC, no pudiendo deducirse de esta, es decir, sería un agregado a la Renta Líquida Imponible, lo que sigue siendo una ficción tributaria que no rescata la realidad económica a la que se ciñe en esencia la de Ley de Modernización Tributaria.

A su vez, cuando un gasto es desembolsado a un relacionado, se pondrá especial observación, y podrá tener el mismo efecto antes dicho en la medida que se compruebe que el gasto se produjo en los términos de razonabilidad, que para efectos tributarios se entiende como el mismo tratamiento de un tercero, valores de mercados o valores corrientes en plaza.

Para ampliar aun mas este nuevo criterio o definición de gasto tributario, podemos referirnos también a las normas de general aceptación contables, que definen como gasto “Gastos, son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el

patrimonio, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio” , reconociendo que las necesidades de las empresas son múltiples de acuerdo sus objetivos y basados en el principio de empresa en marcha, y en el principio de entidad económica distinta a sus dueños.

Por otra parte, la técnica contable distingue los costos de los gastos, definiendo que los costos son las erogaciones que generaran un beneficio actual o futuro y están directamente relacionados a la producción y comercialización de un bien, o a la realización de un servicio, por tal son capitalizables; en cambio el gasto no tiene una relación directa al beneficio, pero si son necesarios para el desarrollo de las actividades de una entidad. Así lo define Hansen R. y Mowen M. (2006).

## **2.2. Principales Modificaciones al artículo 31 de la Ley de la Renta.**

La reforma tributaria planteada en la Ley 21.210, plantea modificaciones que podríamos dividir las en tres grupos:

Primero cambios respecto de la definición y los requisitos generales del gasto para que sea considerados como tal para efectos tributarios; en ese sentido la ley reemplaza el concepto de que los gastos deben ser necesarios para generar la renta, definición que no podría ser cuestionada en su redacción propiamente tal, sino mas bien en su aplicación al momento de fiscalización. Esta aplicación generó variadas controversias entre los contribuyentes y el organismo fiscalizador, en atención a que en distintos oficios e incluso en sentencias judiciales se establecía que estos debían ser obligatorios, inevitables o indispensables para la generación de renta, hecho que además agrega un rigor en si mismo respecto de las condiciones para demostrar su carácter inevitable, además agregaba la condición de que debían generar una renta demostrable. Este concepto fue reemplazado por la “aptitud de generar renta”, término que literalmente puede nuevamente generar vacíos o ambigüedades, según las interpretaciones de la administración tributaria, refleja que el gasto debe tener la potencialidad de generar renta, entendiendo por esto que podría generar renta hoy, en el futuro ,e incluso nunca generarla.

Además, se incorporan otros conceptos en la definición general de gasto, que busca reforzar el entendimiento de aptitud como por ejemplo que sean del interés, desarrollo y mantención del giro, que desligan la correlación directa con el ingreso que exigía la definición antes de reforma. En el caso del concepto “desarrollo”, no necesariamente los

gastos deben ser asociados al giro, ya que podrían reconocerse en virtud de un crecimiento y una búsqueda de nuevos negocios, que no sean tu giro en particular.

Segundo, se incorporan varios cambios en los numerales del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR, ya existentes pero que fueron modificadas atendiendo al cambio de definición general de gasto, y a las realidades económicas de las empresas y su industria, básicamente se flexibiliza el reconocimiento del gastos en los casos especiales existentes; como por ejemplo la posibilidad de castigar las deudas incobrables superiores a un año, como una de las opciones , o bien un castigo basado en la tasa de incobrabilidad de la industria o negocios similares.

Por último se agregan dos numerales nuevos: El número 13 del inciso cuarto del artículo 3 de la LIR, “Pagos efectuados con motivo de exigencias, medidas o condiciones medioambientales impuestas para la ejecución de un proyecto o actividad y otros casos de gastos aceptados efectuados a la comunidad” ; y el número 14, “Desembolsos o descuentos ordenados por entidades fiscalizadoras; reposición o restitución de producto o bonificación o devolución de cantidades pagadas a clientes o usuarios; y desembolsos entre partes no relacionadas cumpliendo una transacción o cláusula penal”

### **2.3. Nuevos Casos Particulares de Gastos Aceptados.**

En atención de los gastos establecidos en la normativa actual que modifica el artículo 31 de la LIR, la circular en consulta del 12 de junio de 2020, emitida por el Servicio de Impuestos Internos, actualmente en redacción, estableció variados ejemplos de gasto que podrán ser descontados.

El diario Financiero el 19 de junio de 2020, publicó 20 nuevos tipos de gastos que se podrían descontar en la base imponible de primera categoría, y que antes de la reforma presentaban requisitos más estrictos, o que derechamente no eran aceptados, en virtud de la definición antes de reforma del gasto, y que además eran susceptibles de ser base imponible del impuesto único del artículo 21 de la LIR.

Los tipos de gastos son los siguientes:

1. Mantener o fidelizar a clientes.
2. Profundizar participación de mercado.
3. Explorar nuevos proyectos o actividades.
4. Llevar la contabilidad.
5. Cumplimiento legal y tributario.
6. Defensa judicial relativa al funcionamiento de la empresa.
7. Huelgas de trabajadores.
8. Inclemencias del tiempo o variaciones climáticas.
9. Responsabilidad del empleador por acciones de trabajadores en jornada laboral.
10. Retraso no imputable al contribuyente en obtención de permisos de una autoridad.

11. Cláusulas de no competencia.
12. Multas por atrasos en entregas de obras ante complejidades geográficas, entre otras.
13. Compensar retrasos o cambios de pasajes en transporte por eventos inesperados.
14. Riesgo como derrumbes o dificultades en el traslado por cortes de camino, por ejemplo.
15. Celebraciones de Fiestas Patrias, Navidad y aniversarios institucionales.
16. Asesorías para reclutamiento, huelga o desvinculación de trabajadores.
17. Asesorías de imagen o marketing y otros como seguridad, mantención de jardines, cuotas por participación en asociaciones gremiales, entre otros.
18. Desembolsos o descuentos ordenados por la autoridad fiscalizadora para compensar a clientes y no se requiera probar negligencia de la empresa.
19. Reposición o restitución voluntaria de un producto, o de la bonificación o devolución voluntaria de cantidades pagadas a sus clientes.
20. Desembolsos acordados entre partes no relacionadas que tengan como causa el cumplimiento de una transacción, judicial o extrajudicial, o el cumplimiento de una cláusula penal.

Es interesante mencionar que varios de estos gastos podrían haberse entendido aceptados bajo el amparo de la normativa antes de reforma, como por ejemplo los gastos de contabilidad, que, si bien pueden ser cuestionados por no tener una relación directa con los ingresos de la compañía, si son gastos de carácter obligatorio en virtud de que toda compañía que se someta a las reglas de contabilidad completa debe necesariamente incurrir en este tipo de gastos.

Lo mismo sucede con los gastos en los cuales debe incurrir una empresa sometida a una normativa medioambiental, y que por tal para poder concretar su aspiración a generar un ingreso, debe necesariamente realizar este tipo de gastos , este es el caso del número 13 del inciso cuarto de la artículo 31 de la LIR, que cumple a cabalidad los requisitos para ser considerado gasto, antes de la reforma, al ser un gasto obligatorio por aplicación de la norma medioambiental, y que de no mediar ese requisito hubiese sido imposible general la renta.

### **3. Marco Teórico y Normativo**

#### **3.1. Definición de Gasto Tributario Antes de la Ley 21.210**

Si bien la definición de gasto contenida en la Ley antes de la reforma establecida en la Ley 21.210 es débil, la utilización lingüística de este concepto no debiera ser entendido en ámbitos diferentes a los que ya hemos mencionado anteriormente, sin embargo la Ley de la Renta a través del artículo 31, estableció que para la determinación de la Renta Líquida Imponible podrán deducirse de los ingresos brutos los gastos que sean necesarios para generar renta, estableciendo una serie de requisitos que de alguna forma delimitan la definición de este ítem, en relación a lo que entendemos como gasto en ámbitos financieros. El legislador establece estos requisitos para hacerla congruentes con su propia forma de entender los hechos económicos, sin desconocer la técnica contable, la práctica comercial, y muy importante la integración con las demás normas del derecho.

El requisito que se establecía como necesidad del gasto para generar la renta era uno de los más relevantes, y a su vez uno de los más controversiales ya que existen interpretaciones múltiples de acuerdo a la forma en que fue planteado por la Ley. El concepto “necesario para generar la renta” ha sido definido en innumerables oficios por el Servicio de Impuestos Internos, basándose en el diccionario de la Real Lengua Española, que plantea que es obligación, que sea inevitable y que es menester para un fin, el fin sería producir la renta. Es así que el Servicio de impuestos internos en el Oficio N° 4087 del año 2005 establece, *“Que se trate de gastos necesarios para producir la renta, entendiéndose esta expresión en el sentido de lo que es menester, indispensable o que hace falta para un determinado fin, contraponiéndose a lo superfluo. En consecuencia, el concepto de gasto necesario debe entenderse como aquellos desembolsos de carácter*

*inevitables u obligatorios respecto del giro del negocio, considerándose no sólo la naturaleza del gasto, sino que además su monto, es decir, hasta qué cantidad el gasto ha sido necesario para producir la renta del ejercicio anual, cuya renta líquida imponible se está determinando”.*

La interpretación de la norma varía dependiendo de quién evalúe el hecho jurídico, por lo tanto es relativo al sujeto de impuesto; el contribuyente lo puede considerar inevitable para concretar un negocio o evitar un riesgo o un efecto contraproducente para la empresa, pero también obligatorio para producir efectos positivos pero no necesariamente cuantificables o medibles, si bien el gasto es medible, sus efectos no. Algo inevitable, presupone que es exógeno a las decisiones de la sociedad, es el caso de las pérdidas, no podríamos entender que la empresa nace para perder su capital invertido o para detrimentar su patrimonio; por otro lado que sea menester para un fin, es relativo al propósito que crea la erogación. Por su parte el fiscalizador es estricto al momento de evaluar el hecho económico, incluso perdiendo de vista el real sentido del desembolso, esta desviación en su análisis tiene exclusiva responsabilidad en el fin “producir la renta” ya que este término se encuentra definido en la Ley de la Renta, frase que se mantiene vigente en la reforma.

Es ilógico definir gasto sin definir costo, porque tienen sentidos muy diferentes y que parece que el legislador confunde relacionándolos estrechamente a ambos a la generación de la renta: *“El costo es el desembolso o esfuerzo económico que producirá un beneficio futuro”*, por tal debemos entender que el elemento que está estrictamente relacionado a la generación de renta es el costo, sin embargo el gasto es necesario, es indirecto y de difícil correlación.

En este sentido debemos entender que el gasto es necesario para el negocio, pero no siempre podremos medir los efectos cuantitativos con los que contribuye a la generación de la renta, en gran medida estos contribuyen a evitar la extinción de la empresa, es decir, subsistencia, evita pérdidas desde el punto de vista del control, mantiene el resto de los activos productivos, y genera beneficios intangibles.

El Tribunal Tributario y Aduanero de Valdivia, en la resolución N°19 , sentencia definitiva del 16.01.2013, recibe una reclamación de un contribuyente que por razones ajenas a él no pudo generar ingresos y ventas, sin embargo no hizo término de giro, ya que aduciendo a sus problemas médicos espera volver al negocio lo antes posible. En ese sentido este contribuyente no desvincula a sus trabajadores sosteniendo que estos seguirán las operaciones esenciales para la compañía y realizarán funciones de cobranza ya que muchos de sus ingresos fueron documentados.

La administración tributaria de acuerdo al siguiente argumento: *“En cuanto al fondo, expone los fundamentos del rechazo de los gastos en el periodo que va de enero a diciembre de 2010, toda vez que el contribuyente durante ese periodo no realizó ventas de su giro y por consiguiente no obtuvo ingresos y no se generó renta alguna, no habiendo la correlación entre ingresos y gastos que exige la ley tributaria.”* Exigencia de correlación que no está contenida en la ley, pero que tiende a ser interpretada por la administración tributaria, a raíz del requisito esencial “que sea necesario para generar la renta”.

Respecto al caso comentado el Tribunal Tributario argumenta que el requisito “que sea necesario para generar la renta” de ninguna forma significa que deba existir una correlación directa con un ingreso o venta dentro del periodo con los gastos efectuados,

sin perjuicio que es una variable objetiva para determinar la necesidad del desembolso pero que la ley no considera, los argumentos son los siguientes:

*“SEXAGÉSIMO CUARTO: Que, este Tribunal disiente del argumento expuesto por el ente fiscalizador en el sentido de que, para aceptar un gasto, se requiere que exista una necesaria correlación con determinados ingresos.*

*El Servicio invierte en este punto la lógica legislativa. Según este argumento, no sólo se exige la acreditación de que un ingreso está relacionado con determinados gastos que han sido necesarios para producirlo; sino que requiere que el gasto efectivamente produzca determinados ingresos, incluso en el mismo período tributario.*

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

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

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

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

*Sin duda facilitaría la fiscalización en la materia el que, para aceptar la deducción de un gasto, deba demostrarse la existencia de un ingreso en el mismo período relacionado con él. Pero la ley no contempla semejante y no corresponde al ente fiscalizador agregar requisitos para aceptar un gasto. El requerimiento acá analizado no sólo incurre en el vicio de hacer una exigencia no prevista por el legislador, sino que carece de racionalidad práctica y económica.*

*SEXAGÉSIMO QUINTO: Que, en este punto el Tribunal coincide con lo señalado por la reclamante, en el sentido de que no puede exigirse, para aceptar un gasto, que exista correspondencia temporal entre éste, y los ingresos con que se vincula.*

*Extremando el ejemplo planteado por la reclamante, es perfectamente posible que en un ejercicio tributario se incurra en todos los gastos necesarios para producir una determinada mercadería, que en el siguiente se venda en su totalidad devengándose los ingresos correspondientes, y que, en un tercer período sólo se incurra en gastos, relacionados con la entrega de dicha mercadería y la cobranza respectiva. En este ejemplo, ninguna norma tributaria impide rechazar los gastos del primer y tercer período para generar los ingresos del segundo.*

*SEXAGÉSIMO SEXTO: Que, en atención a lo señalado, este Tribunal no dará lugar a la objeción que el Servicio de Impuestos Internos ha efectuado, respecto de la imposibilidad de deducir en calidad de gastos necesarios las remuneraciones, bajo el argumento de que en el período revisado no existió la debida correlación de ingresos y gastos.”*

Es relevante la lectura de la jurisprudencia, sobre todo judicial, ya que esta viene desde años antes de la vigencia de la Ley 21.210, considerando los elementos definidos en los nuevos requisitos para que un gasto sea considerado como aceptado tributariamente.

### **3.2. Definición de Gasto Tributario con la entrada en vigor de la Ley 21.210**

Con la entrada en vigencia de la Ley 21.210, pareciera que se viene a resolver los problemas antes mencionado referentes, a la continua interpretación que le dio el ente fiscalizador a la definición general de gasto tributario, basada en la correlación directa del gasto con la renta y su obligatoriedad.

El nuevo artículo 31 de la LIR incorpora en el inciso primero que los gastos tributarios deben entenderse 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”. Si bien el legislador mantiene la relación con generación de la renta, no la supedita a que esta renta debe ser realizada en el mismo periodo en que se generó el gasto. El Servicio de Impuestos Internos en la circular en consulta emitida el 12 de junio de 2020, interpreta que la aptitud de generar renta, debe ser entendida como la potencialidad que tiene el gasto para generar la renta, ya sea en el mismo periodo, en futuros, aun cuando finalmente esta renta no se genere.

El hecho de que la norma también haga referencia a los conceptos, de “interés, desarrollo y mantención del giro”, fortalece la interpretación de potencialidad de generar renta que le otorga al concepto de “aptitud” y la desvinculación a la exigencia de generación de renta, es así como el ente fiscalizador plantea ejemplos claros que pueden ser homologados a otros casos, los ejemplos respecto estos 3 conceptos son:

a) Gastos relacionados con proyectos empresariales que interese desarrollar en que existe una razonable vinculación entre el desembolso y la finalidad o propósito previsto por el contribuyente al momento de efectuar dicho desembolso, pero que si, en definitiva, ese propósito o finalidad se frustra, ello no conlleva a que se torne en innecesario el gasto. Por ejemplo:

- Gastos para mantener o fidelizar clientes.
- Gastos para profundizar la participación en el mercado.
- Gastos para explorar la posibilidad de realizar nuevos proyectos o actividades económicas.

b) Gastos que, si bien no tienen una vinculación directa con la obtención de rentas ni con el desarrollo de nuevos proyectos, igualmente dicen relación con la mantención de la actividad o negocio, como por ejemplo:

- Gastos relacionados a llevar la contabilidad.
- Gastos relacionados al cumplimiento legal y tributario.
- Gastos por defensa judicial relativa al funcionamiento o a las operaciones del negocio o de la empresa.

c) Gastos en relación al desarrollo de actividades económicas las que aparejan riesgos que les son propios o cuya materialización, en cierta medida, son parte del negocio. También aquellos relacionados a eventualidades o imprevistos cuya ocurrencia es transversal a las actividades económicas, como, por ejemplo:

- Desembolsos asociados a la ocurrencia de huelgas de trabajadores;
- Inclemencias del tiempo o variaciones climáticas;
- Responsabilidad del empleador por acciones de sus trabajadores durante la jornada de trabajo;

- Retraso no imputable al contribuyente en la obtención de permisos o requerimientos medioambientales, de salubridad, laborales, etc.;
- Desembolsos vinculados a cláusulas de no competencia o prohibición de ejercer ciertas actividades durante un tiempo.
- En el caso de las empresas constructoras, es usual el pago de multas por atrasos en los plazos pactados de entrega como consecuencia de la complejidad, duración o ubicación geográfica de las obras, atrasos en la entrega de terrenos o tramitación de permisos que debe entregar la autoridad, etc.;
- Tratándose de empresas del transporte, frecuentemente deben efectuar gastos para compensar retrasos o cambios de pasajes como consecuencia de cortes de caminos, colapso de carreteras o terminales, cierres temporales de aeropuertos y desvíos de destinos, regulaciones de las autoridades, etc. En el caso de los vuelos nacionales o internacionales de pasajeros, y para fines exclusivamente tributarios, debe entenderse como parte del riesgo del negocio la posibilidad de suspender o cancelar vuelos cuando, por ejemplo, no se cubre la capacidad mínima de pasajeros;
- En el caso de las empresas mineras, los desembolsos pueden provenir de riesgos tales como derrumbes y dificultades en el transporte de materiales y trabajadores por cortes de caminos, entre otros.

d) En este mismo orden, se entienden como necesarios para producir la renta aquellos gastos destinados a propiciar un buen clima laboral cuyo origen es voluntario, sin una obligación contractual, tales como:

- Celebraciones de fiestas patrias y navidad, aniversarios institucionales que son parte de la costumbre, naturalmente dentro de un rango de montos establecidos por medio de procedimientos razonables y siempre que estén dirigidos y abiertos a todo el personal de la empresa;

- Contratación de asesorías para enfrentar procesos de reclutamiento, huelga o desvinculación de trabajadores.
- Asesorías de imagen, de marketing de la empresa, y ciertos gastos de tipo general y usual en toda institución, como gastos en medidas de seguridad, diseño y mantención de estructuras y jardines, arreglo de fachadas, cuotas o entradas por participación en seminarios y eventos empresariales, cuotas por participar en asociaciones gremiales.

### **3.3. Problemáticas observadas en nuevos tipos de gastos, propuestos por el Servicio de Impuestos Internos.**

Además de los 20 casos nombrados por el Servicio de Impuestos Internos, en su mayoría están referidos como ejemplo al inciso primero del artículo 31 de la LIR, introducidos por la Ley 21.210. Se agregan cambios en los numerales del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR, ejemplo de ello es la modificación aplicada al número 4 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR, referidos a los créditos incobrables, donde se establece que los criterios de agotar los medios de cobro, se siguen manteniendo vigentes, y sigue definiendo el gasto como necesario para generar la renta, define que no se tomarán en cuenta estas reglas si se opta por castigarlos mediado el plazo de antigüedad del vencimiento mayor a 365 días. Sin embargo, no queda tan claro en la instrucción administrativa si se podrán rebajar y dar por incobrables, documentos que son provenientes de periodos anteriores a la entrada en vigor de la norma.

Así también se puede identificar que los gastos señalados por el numeral 13 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR, numeral agregado en esta modificación, señala

que los gastos establecidos por entidades reguladoras, que se requieran por cumplimientos medioambientales, y que dan el derecho habilitante para ejercer una actividad en particular, podrán ser aceptados como gasto. Sin embargo, uno tendería a pensar que este tipo de gasto este cubierto por la sola modificación del inciso primero del artículo 31, puesto que la figura cumple con esos requisitos, es mas, también cumple con los requisitos en la normativa antes de reforma, puesto que estos gastos son inevitables si se quiere realizar una actividad en particular y que, de no realizarse la erogación, no podría realizarse la actividad y se vería frustrada la aspiración a la renta.

Es en ese sentido, que podemos identificar espacios no cubiertos por la norma, y que son aplicables a los 20 tipos de gastos expuestos por la administración tributaria, y muchos casos en los que si un contribuyente los consideró a su interpretación como gastos tributarios, en virtud que se subsumía al elemento del hecho gravado gasto a su criterio, y este gasto es parte de una pérdida tributaria de arrastre de varios años antes de entrada en vigencia de esta modificación, cabe la duda de como será el ámbito de aplicación práctico, de un proceso de fiscalización; ¿se considerará el criterio fundado en la jurisprudencia antes de la reforma de la Ley 21.210? ¿el fiscalizador deberá tener dos criterios de aceptación del gasto basados en la fecha de entrada en vigor? ¿la jurisprudencia administrativa bajo esta nueva definición de gasto se entiende derogada, y se evaluará la pérdida en función de la nueva realidad?

Por último, en el nuevo numeral 14 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR, se incorporan los desembolsos o descuentos ordenados por entidades fiscalizadoras en cumplimiento de una obligación legal para compensar el daño patrimonial a sus clientes o usuarios, cuando dicha obligación legal no exija probar la negligencia del

contribuyente. Casos que fueron emblemáticos dado que eran gastos que se rechazaban y que además eran afectados por la norma del artículo 21 de la LIR sobre gasto rechazados. Sin embargo la norma y la interpretación por parte de la administración tributaria, reconoce la realidad económica, y da el ejemplo de una empresa de suministro eléctrico, pero al igual que lo hacía en los casos antes de reforma, sigue supeditando su aceptación a elementos que mas bien puedan ser exógenos al contribuyentes, porque de mediar culpa la deducibilidad del gasto será no aceptada, claro si, con una menor afectación, ya que no sería base de tributación del impuesto único del artículo 21. Sin embargo, los argumentos de negligencia, incluso ineficiencia como lo señaló el Servicio de Impuestos Internos en el oficio número 490 del 12 de marzo de 2013.

Así bien, hay una mejora, respecto que no recae en el contribuyente una doble sanción al no aplicar el artículo 21 de la LIR, queda la sensación que no se reconoce la realidad económica del negocio, en el mismo sentido expuesto por la interpretación de este organismo fiscalizador, en cuando en la letra c) del número 1.1. sobre la aptitud del gasto el servicio señala: *“Gastos en relación con el desarrollo de actividades económicas las que aparejan riesgos que les son propios o cuya materialización, en cierta medida, son parte del negocio.”*

En los próximos capítulos abordaremos estos casos en detalles proponiendo supuestos que puedan ejemplificar de mejor manera las problemáticas, buscando identificar los problemas de interpretación que pueda haber de la norma, y de que forma aportamos a generar elementos de mayor certeza jurídica para los contribuyentes.

## **4. Desarrollo y Resultados**

Las problemáticas generales planteadas en esta investigación se centran en cuatro cuestionamientos principalmente:

- a) La nueva redacción de la norma establece nuevos requisitos y definiciones, ¿estos se encuentran bien definidos, que no den pie a ambigüedades en su interpretación?
- b) ¿Basta con la mera interpretación de la norma para definir si el elemento (gasto) del hecho jurídico, puede subsumirse en el hecho gravado?
- c) ¿Será necesario seguir recurriendo a la jurisprudencia antes de reforma para obtener un mejor alcance de la interpretación de la norma?
- d) ¿Es aplicable esta normativa en forma retroactiva? (perdidas de arrastre)

Para poder verificar y concluir si estas problemáticas son cubiertas y resueltas en esta investigación debemos recurrir a ejemplos en donde ellas se presentan, y como podríamos contribuir en dar una mayor certeza al lector, o bien elementos que permitan evaluar casuísticas similares.

### **4.1. Caso 1**

El numeral 4 del artículo 31, que se refiere al castigo de las cuentas por cobrar cuya cobrabilidad se ve frustrada, establece requisitos alternativos para que estos activos puedan castigarse:

- 1) Agotarse los medios de cobro, en este sentido el Servicio de Impuestos internos mantiene vigentes las circulares numero 24 y 34 del año 2008, en las cuales se establecen causales objetivas para poder castigar los créditos, sin perjuicio de las resoluciones que pueda emitir la administración tributaria.
- 2) Créditos que se encuentren impagos por más de 365 días contados desde su vencimiento; o,
- 3) El valor que resulte de aplicar un porcentaje de incobrabilidad conforme a mercado sobre el monto de los créditos vencidos.

Respecto a la alternativa numero 2, para computar los 365 días, debe considerarse la fecha de vencimiento de los documentos castigados, fecha que debe consignarse en el mismo documento, considerando días calendarios corridos, de no constar una fecha de vencimiento, se considerará la fecha de emisión del documento.

La circular numero 53 del 2020 emitida por el Servicio de Impuestos Internos, establece que todos los créditos no castigados al 31 de diciembre de 2019, podrán ser castigados al 31 de diciembre de 2020.

Es interesante pesquisar el criterio por el cual es permitido que créditos emitidos con anterioridad a la entrada en vigor de la norma se pueden castigar bajo el nuevo artículo 31 de la Ley de la Renta; ya que esto permitiría definir si esta normativa en particular tiene un efecto retroactivo. Este criterio podría homologarse a dudas planteadas en los criterios de aceptación de otros gastos, por ejemplo: arbitrajes por juicios en curso, que comenzaron antes del 31 de diciembre de 2019, y cuyo resultado será resuelto en el año 2020 o posterior, podríamos definir que bajo el mismo criterio es aplicable la normativa actual. Otro ejemplo es la aplicación de cláusulas penales de contratos firmados con anterioridad

al 31 de diciembre de 2019 y que cuya cláusula penal se ejecuta y paga durante el año 2020, bajo la homologación del criterio ocupado en el número 4 del artículo 31 de la LIR, podríamos definir que debe ser aceptado como gasto.

Si el contribuyente decidió en el 2019 castigar contablemente un crédito incobrable, sin agotar prudencialmente los medios de cobro, pero que si tiene mas de 365 días de incobrabilidad; generando un agregado a la renta líquida de ese año tributario. Podría perfectamente decidir rectificar su declaración, sin tener efectos en el resultado tributario, y castigarlos en el año comercial 2020, para acogerse al castigo que hoy es permitido. Por lo tanto podríamos definir que el criterio planteado por el Servicio de impuestos internos, tiene un fondo que tiende a permitir que acciones previas a la entrada en vigor de la norma podrían subsumirse en la nueva definición de gastos, lo que tiene toda lógica ya que la norma tiene un espíritu, que es reconocer las realidades económicas de los negocios, espíritu que fue planteado en el mensaje presidencial, y en las discusiones parlamentarias, que debe primar antes de la interpretación del ente fiscalizador.

#### **4.2. Caso 2**

En virtud del nuevo numeral 14 del artículo 31 de la Ley de la Renta, se plantea un caso supuesto de una cláusula penal contenida en contrato de obra mayor, en la que establece un monto a pagar por cada mes de retraso, de acuerdo a distintas etapas o fases en la construcción.

Supuestos: El contrato generará un ingreso futuro para la empresa constructora de MM \$ 5.000 y que sus costos operacionales son de MM\$ 4.000, generando el proyecto un margen de contribución de 20% y el plazo de construcción son 4 años. El proyecto comienza en enero del año 2018, y al 31 de diciembre de ese mismo año, la empresa

tiene una pérdida acumulada por los costos operacionales de proyecto de MM \$2.000. Dentro de estas pérdidas de arrastre todas financieras y tributarias, se incluyen multas emanadas del contrato por el no cumplimiento de plazos en las primeras fases del proyecto, multas que equivalen a MM\$ 150, que fueron registrados financieramente como gastos operativos del proyecto, y que por criterios del contribuyente fueron además descontados de la renta líquida imponible, aumentando la pérdida de arrastre.

El criterio por el cual dichas multas contractuales, fueron incorporadas a la base imponible del impuesto de primera categoría; a pesar de que en innumerables oficios (ejemplo, por mencionar alguno, es el oficio número 1695 del 2010) el Servicio de Impuestos Internos a definido que las multas por cláusulas penales de contratos privados, no son aceptados como gastos tributarios, por ser evitables y por ende no obligatorios para generar la renta, es que de no mediar dicha cláusula penal el contrato no podría haberse celebrado, y por ende sin ese contrato la idea de generar una renta es imposible.

Lo expuesto anteriormente establece que el contribuyente interpreta la norma existente, antes de la Modernización Tributaria, mediante la Ley 21.210, de acuerdo a un criterio razonable acogiendo la definición del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, e interpretación de la administración tributaria nacional, que definía que los gastos deben ser necesarios para generar la renta; por lo tanto si no se incluye una cláusula penal en el contrato de obra, este no se celebra, en consecuencia no hay renta. Sin perjuicio de la incertidumbre jurídica que emana de la jurisprudencia judicial y administrativa.

La Ley 21.210 modifica el artículo 31 de la ley de la renta, incorporando en el número 14, también descrito en la circular propuesta con fecha número 53 del año 2020, y en la reciente publicación del diario financiero, que plantea 20 nuevos tipos de gasto, entre ellos la posibilidad de descontar de la renta líquida imponible las multas por cláusulas penales de un contrato privado.

Dicha norma entra en aplicación el 1 de enero de 2020, sin embargo, la incertidumbre se genera ante una eventual fiscalización de pérdida tributaria, que contiene la multa descrita en los antecedentes anteriores, respecto de la retroactividad aplicable, ya que los hechos jurídicos y económicos, en cuestión, fueron generados con anterioridad al 1 de enero del 2020.

Por lo tanto, las preguntas planteadas, frente a este caso, son las siguientes:

- a) ¿Que criterio debiera ocupar el Servicio de Impuesto Internos, al momento de ejercer el rol fiscalizador, el criterio antes de reforma (Ley 21.210), o el criterio post reforma?, que hace subsumir el hecho jurídico en el hecho gravado.

Este cuestionamiento es relevante porque plantea una duda válida para los contribuyentes, que hace relación al ámbito de aplicación de la normativa actual, a pesar que existe una circular que interpreta y establece las reglas y criterios por las cuales debiesen ceñirse los fiscalizadores. No se establece claramente si en el ejercicio de este rol, el fiscalizador debe someter los antecedentes a dos definiciones y criterios de no aceptación del gasto distintos; en el caso de encontrarse con gastos arrastrados de ejercicios anteriores a la entrada en vigencia de la nueva norma, aplicar la definición de gasto y

jurisprudencia administrativa existente antes de la Ley 21.210; y en los casos de encontrarse con hechos jurídicos posteriores al primero de enero de 2020 aplicar la nueva definición de gasto. Una aplicación práctica de esta naturaleza complejiza bastante el ámbito de fiscalización.

Principios expuestos por el Servicio de Impuestos Internos, debieran servir como guía ante esta disyuntiva. El Servicio de Impuestos Internos cuando ejerce la potestad de fiscalizar las pérdidas de arrastre, aduce a que estas no prescriben, esto lo manifestó, por mencionar alguno, en el oficio número 164 de 1997, en el que indica *"(...) debe tenerse presente que las pérdidas de arrastre, conforme al artículo 31, N°. 3 inciso segundo de la Ley de la Renta, constituyen un gasto del ejercicio donde se producen las utilidades a las cuales se imputan. Así las cosas (...) los plazos de prescripción no impiden al Servicio efectuar una revisión retrospectiva para determinar el monto correcto de ciertos valores a deducir, como ocurre por ejemplo con las pérdidas de arrastre o las depreciaciones de los bienes del activo inmovilizado"*.

También esta jurisprudencia administrativa es aludida en jurisprudencia judicial 3989 del Tribunal Tributario y Aduanero de Coquimbo, que menciona *"En el mismo sentido se pronuncian los Oficios N° 231, de 1986 y N° 393 de 2005. Señala que no discute tal principio, el Servicio ha señalado consistentemente que sólo en el caso que se esté revisando una pérdida de arrastre, como un gasto deducido en el año tributario no prescrito, puede este organismo revisar años tributarios que sí se encuentren prescritos, pero siempre para determinar el monto correcto de ciertos valores a deducir. En otras palabras, no obstante prescripción, para la revisión de pérdidas de arrastre, por ser gasto del*

*ejercicio, el SII puede fiscalizar y requerir todo antecedente sustentatorios que acrediten tal pérdida de arrastre”.*

Es decir, al considerar las pérdidas de arrastre, como una pérdida del ejercicio en el periodo en que es imputada a una renta, resulta difícil pensar que no se aplicaría la normativa nueva al momento de definir si el gasto es aceptado como tal.

Esto además refuerza una de las problemáticas expuestas en esta investigación, que tiene relación si la jurisprudencia existente queda automáticamente derogada, y la respuesta evidenciada es NO, la jurisprudencia administrativa es aplicable y vigente, en la medida que permita mantener el espíritu de la nueva normativa.

- b) Otra problemática planteada en esta investigación tiene que ver con la ambigüedad en la interpretación de la normativa vigente, en este caso respecto de la interpretación prevista en la circular 53 del año 2020, emitida por el Servicio de Impuestos Internos.

El nuevo numeral 14 del artículo 31 de la Ley de la Renta establece que serán aceptados los gastos por cláusulas penales establecidas en contratos como, por ejemplo, en el caso mencionado, un contrato de construcción. Los requisitos establecidos son los requisitos generales y copulativos para cualquier gasto. Sin embargo, en la interpretación emanada de la administración tributaria, en particular, en el punto 1.1 de la circular 53 del

2020, se establece que será improcedente la aceptación del gasto, si la causa de la erogación se sostiene en la culpa leve o grave del contribuyente, la expresión literal de esta interpretación es la siguiente:

*“Cabe señalar que no procede considerar como gastos necesarios para producir la renta aquellos que tengan como causa la culpa leve o grave del contribuyente (se excluyen los casos de culpa levísima). Al respecto, amparados en la presunción de buena fe que contempla el N° 19 del artículo 8 bis del Código Tributario, y para fines prácticos en materia de gastos, se presume que los contribuyentes se comportan en sus negocios conforme al estándar de cuidado exigido a una persona mediana – ni la especialmente cuidadosa ni la groseramente descuidada. Lo anterior, en cuanto constituye el estándar de comportamiento general que cabe suponer de los contribuyentes y, por la misma razón, este Servicio en principio debe abstenerse de cuestionar dicho comportamiento salvo que cuente con antecedentes suficientes y fundados para estimar que los hechos que sustentan el gasto configuran un actuación con culpa leve o grave.”*

Además en nota al pie la circular antes mencionada define la culpa grave, leve y levisima, de acuerdo a lo establecido en el artículo 44 del código civil chileno.

*“a) Culpa grave, negligencia grave o culpa lata consiste en no manejar los negocios ajenos con aquel cuidado que aun las personas negligentes y de poca prudencia suelen emplear en sus negocios propios. Esta culpa en materias civiles equivale al dolo. b) Culpa leve, descuido leve o descuido ligero es la falta de aquella diligencia y cuidado que los hombres emplean*

*ordinariamente en sus negocios propios. Culpa o descuido, sin otra calificación, significa culpa o descuido leve. Esta especie de culpa se opone a la diligencia o cuidado ordinario o mediano. El que debe administrar un negocio como un buen padre de familia es responsable de esta especie de culpa. c) Culpa o descuido levísimo es la falta de aquella esmerada diligencia que un hombre juicioso emplea en la administración de sus negocios importantes. Esta especie de culpa se opone a la suma diligencia o cuidado. El dolo consiste en la intención positiva de inferir injuria a la persona o propiedad de otro.*

Lo señalado presedentemente tiene varias problemáticas que deriban en ambigüedades y incertezas jurídicas, entre ellas:

- a. La cláusula penal en escencia busca resarcir perjuicios deribados del no cumplimiento del objeto principal del contrato privado. Todo esto legislado en el artículo 1535 y siguientes del Código Civil. En ese sentido para que exista un gasto por la ejecución de una cláusula penal, debe haber una actuación culposa. Es asi como lo señala el profesor Prado Puga A. (2019), que establece que para ser ejecutada la cláusula penal de un contrato, debe necesariamente determinarse una actuación culposa.

Ramos Pozo (2004) Señala que los perjuicios que se indemnizan son los provenientes del incumplimiento del contrato, y para identificar dicho incumplimiento, debe haber un nexo entre la actuación u omisión y el daño ocasionado, sin mediar el juicio de la si esta actuación es leve o grave, dado el carácter consensual de la cláusula.

En este sentido la interpretación del Servicio de Impuestos Internos, agrega requisitos y hacen mas rigidos los criterios de aceptación del gasto, haciendo que se evalúe el grado de culpa, aun cuando esta indemnización fue consensuada entre las partes.

- b. Respecto a lo señalado anteriormente, también se puede evaluar si hay vulneración al principio de legalidad, dado que los elementos del hecho gravado deben estar contenidos en la ley, y no a través de interpretaciones del ente fiscalizador, quien agrega en la instrucción administrativa, la evaluación de la eventual negligencia o culpa, no estando contenida textualmente en la norma. De igual forma quien resolverá el carácter de la causalidad del hecho jurídico será el propio ente fiscalizador, delegando el peso de la prueba al contribuyente, al tratarse de la determinación de impuestos, y no de una sanción.
  
- c. Por último esta interpretación de la norma vulnera el espíritu de la misma, ya que desconoce la consensualidad entre las partes, que puedan afectar económicamente a una de ellas. Al no aceptar el gasto por la discrecionalidad de un criterio emanado de una instrucción administrativa y no de la ley, desconoce la real aplicación de la cláusula penal y su tratamiento social, reconocido por el Código Civil. Si el incumplimiento del contrato fuese por actuación dolosa de una de las partes, no es la administración tributaria quien debe dirimir estas disyuntivas sino la institución competente en materia civil. Y solo en tal caso podría no aceptarse el gasto por provenir de un acto ilícito, solo

basado en el principio de equidad legal, en el sentido de determinar si es válido que sea parte del hecho gravado una erogación proveniente de actos ilícitos.

## 5. Conclusión

El término de “Modernización Tributaria” se ve bien plasmado en la modificación del artículo 31 de la Ley de la Renta, a través de la Ley 21.210, al reconocer la realidad económica de los contribuyentes; la rigurosidad en las relaciones comerciales; el rigor que les exige la sociedad, al momento de realizar negocios. El legislador redefine, los conceptos generales de gasto tributario, reconociendo que no hay una correlación directa entre el gasto y el ingreso, al menos en el periodo, aun cuando mantiene una correlación literal entre el gasto y la renta, ahora basadas en la “aptitud” de estos, también reconoce que estos pueden no generarse nunca en el tiempo. Sin embargo creemos que la definición general del inciso primero podría haber sido mejor, evitando la frase “para generar la renta”, ya que hay gastos que no tienen un impacto directo en los ingresos de la compañía, evitando así someter a interpretaciones estos elementos contenidos en la ley.

Si bien hay un espíritu bien explicado en el trámite legislativo, no se debiese someter ese espíritu a interpretaciones, sino más bien quedar bien plasmados en la expresión literal de la norma. Es así, como nacen ejemplos que parecieran perogrulladas de la administración tributaria., como por ejemplo los gastos por contabilidad o asesorías legales, que toda empresa debe mantener para poder dar cumplimiento a sus obligaciones legales, pero que no generan un impacto directo en los ingresos del contribuyente.

Por otra parte que el espíritu no quede bien plasmado en la expresión literal de la norma, puede ver afectado el fondo del nacimiento de estos cambios normativos.

Ejemplos hay muchos, y muy cercanos al caso de investigación, es mas, esta norma nace rectificando un cambio en el espíritu de otra norma. Nos referimos al artículo 21 de la ley de la renta, que nace en virtud del regimen tributario basado en retiros, y que buscaba inicialmente ser una norma antielusiva, que rectificaba la base imponible de primera categoría, ante abusos a la ley y simulación de los hechos juridicos. Sin embargo esta norma fue cambiando su espíritu en el tiempo, transformándose en una norma recaudatoria, mal llamada “impuesto sanción” lo que es contradictorio. No olvidemos que justamente una de las razones principales por el que se generó este cambio en el artículo 31 de la LIR, es revertir la situación antes descrita. Es por eso que concluimos que la actual definición puede ser perfectible en su expresión literal, llevando al mínimo las interpretaciones.

Por otro lado, la circular 53 del 2020, emitida por el Servicio de Impuestos Internos, es bastante completa y aborda positivamente todo el cuerpo legal de este articulado. Sin embargo, deja abiertas algunas dudas en el ámbito de aplicación de las eventuales fiscalizaciones y revisiones de los gastos y pérdidas tributarias. La razonabilidad del gasto sigue siendo discrecional, en manos del Director del Servicio de Impuestos Internos, a pesar que hay mucha normativa e instrucción administrativa que deja claro que el tratamiento de la razonabilidad la ejerce el mercado, pero está siempre supeditada a la resolución positiva del ente fiscalizador.

Los efectos retroactivos de la norma es otro tema que no queda bien resuelto, puesto que no se expresa claramente si los gastos arrastrados en pérdidas tributarias serán evaluados bajo la nueva definición de gasto, o la que estaba vigente al momento de incurrir en el hecho jurídico. Sin embargo el oficio comentado en el punto 4 de esta investigación puede ser una herramienta que nos permita colegir, al menos en

intepretación, que dado el espíritu de la norma, el ente fiscalizador debiese ceñirse a un solo criterio de evaluación, siendo el lógico de acuerdo al afán de cambiar el espíritu, la nueva definición del gasto tributario.

Por último creemos que uno de los términos que podrían traer mas controversias, es el concepto incorporado en la instrucción administrativa, referente a la posible no aceptación del gasto ante eventuales negligencias o determinación de causa culposa al momento de incurrir en un gasto. Si bien el ente fiscalizador, objetiviza su evaluación basados en las normas del Código Civil, y en la presunción de buena fe establecidas en el número 19 del artículo 8 bis del Código Tributario, creemos que puede ser improcedente, ya que de acuerdo a lo argumentado en el punto 4 de esta investigación, se contrapone a otras normativas, y a la primasía de la voluntad que tienen los contribuyentes para contratar, además de una eventual vulneración del principio de legalidad, al no estar contenida explícitamente en la ley.

## **6. VITA**

Roberto Adolfo Lopez Valenzuela, Contador Auditor de la Universidad Tecnológica Metropolitana; Magister en Tributación de la Universidad de Chile.

Se ha desarrollado como Contador General en el rubro de la minería, Sub Gerente de Contabilidad y Finanzas en el rubro del retail y Docencia en Auditoría Interna en la Universidad Diego Portales, para las carreras de Contador Auditor Público e Ingeniería en Control de Gestión.

## Referencias

Alcalde M. (2020) Presentación en el Seminario Ley de modernización tributaria y su proyección, organizado por KPMG y SOFOFA, el 10 de junio de 2020. Disponible en youtube link: <https://www.youtube.com/watch?v=vu6WpuygNJK>

Alessandri Rodríguez, A. (1939). *Teoría de las obligaciones*. Santiago: Zamorano y Ca-perán.

Barcia Lehmann, Rodrigo (2006); La autonomía privada como principio sustentador de la teoría del contrato y su aplicación en Chile; en Temas de contratos; Cuadernos de análisis jurídicos; Colección de Derecho Privado III; Ediciones Universidad Diego Portales; Escuela de Derecho; Santiago Chile.

Calderon P. (2012), Gasto Tributario, Revista de Estudios Tributarios Nro.6/2012 del Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.

Gallardo P. (2018) Artículo del suplemento del diario La Tercera/El Pulso sección Economía y Dinero, página 18, del 29 de octubre de 2018. Entrevista a Manuel Alcalde, Manuel Alcalde, Coordinador Política Tributaria Ministerio Hacienda. Alcalde M.

Hansen R. y Maryanne M. Mowen (2006) Traducción de Administración de costos - Contabilidad y control - Quinta edición

Prado Puga, A. (2019). Algunos aspectos de la cláusula penal en el derecho chileno. Revista de Derecho (Coquimbo. En línea), 26, e3893, <https://doi.org/10.22199/issn.0718-9753-2019-0016> Ramos Pazos, R. (2004). *De las obligaciones*. Santiago: Lexis Nexis.

Oficio número 4087 del año 2005, del Servicio de Impuestos Internos.

Oficio número 490 del 12 de marzo de 2013, del Servicio de Impuestos Internos.

Oficio número 1695 del 2010, Servicio de Impuestos Internos

Oficio número 164 de 1997, Servicio de Impuestos Internos

Oficio número 231, de 1986, Servicio de Impuestos Internos

Oficio número 393 de 2005, Servicio de Impuestos Internos

Circular número 24 del año 2008, Servicio de Impuesto Internos

Circular número 44 del año 2008, Servicio de Impuesto Internos

Circular número 53 del 2020, Servicio de Impuestos Internos

Resolución N°19 , Tribunal Tributario y Aduanero de Valdivia, sentencia definitiva del 16.01.2013,

Código Tributario Chileno  
Código Civil Chileno  
Ley 21.210 del Ministerio de Hacienda, sobre Modernización Tributaria.

Diario Financiero Publicado el 19 de junio de 2020. - SII propone 20 nuevos tipos de gastos que empresas podrían descontar de impuesto.

EY Chile - Webcast "Reforma tributaria: Los temas clave que impactarán el 2020", Transmitido en vivo el 13 mar. 2020, link: <https://www.youtube.com/watch?v=iOjyYbn993o>.

### **Tabla de Siglas**

LIR : Ley de Impuesto a la Renta  
IDPC : Impuesto de Primera Categoría