



**TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS GASTOS ORIGINADOS
EN LOS ACUERDOS ENTRE PARTES**

Parte I

Tesis para optar al grado de Magíster en Tributación

Alumno: Roberto van Hasselt Garrido

Profesor Guía: Boris León Cabrera

Santiago, marzo de 2020

AGRADECIMIENTOS

A don Hugo Osorio Morales,
por su valiosa guía y apoyo en la preparación de este trabajo.

A mi familia, por todo.

TABLA DE CONTENIDOS

<u>CAPÍTULO</u>	<u>PÁGINA</u>
1. INTRODUCCIÓN	1
1.1 Planteamiento del problema	3
1.2 Hipótesis de trabajo	5
1.3 Objetivos	5
1.3.1 Objetivo General.....	5
1.3.2 Objetivos Específicos	6
1.4 Metodología	6
2. MARCO TEÓRICO	7
2.1 Las alternativas a la solución de conflictos	8
2.1.1 La cláusula penal.....	9
Cláusula Penal y Administración Pública.....	10
2.1.2 Los equivalentes jurisdiccionales.....	11
a) Transacción Extrajudicial	11
b) Conciliación.....	12
c) Avenimiento	13
d) Consideraciones especiales	13
2.2 Tratamiento tributario de los gastos en Chile.....	14
2.2.1 Requisitos de los desembolsos para ser aceptados como gastos	15
2.2.2 Concepto de gasto necesario	16
2.3 Tratamiento otorgado por el Servicio a los desembolsos originados en la solución de conflictos	17
2.3.1 Obligatoriedad y necesidad del gasto	18
2.3.2 Correlación del gasto con un ingreso	20
2.3.3 Otros elementos adicionales presentes en los pronunciamientos del Servicio	20
2.4 Tratamiento otorgado por los Tribunales a los desembolsos originados en la solución de conflictos	22
2.4.1 Alcance de la voz «necesario».....	22
2.4.2 Obligatoriedad y necesidad del gasto	23
2.4.3 Correlación del gasto con un ingreso	25
2.4.4 Análisis particular del caso Farmacias Ahumada S.A.....	26
2.5 Análisis comparado del tratamiento tributario de los gastos necesarios.....	28
3. DESARROLLO.....	31
3.1 Análisis de los criterios interpretativos utilizados por la jurisprudencia	31
3.1.1 Obligatoriedad.....	31
3.1.2 Gastos del giro.....	33
3.1.3 Correlación ingreso-gasto.....	33
3.1.4 Impacto de los criterios analizados en los gastos derivados de la solución de conflictos.....	36

3.2 Utilidad de establecer un criterio interpretativo sustantivo relativo a la necesidad de los gastos	37
3.3 Razonabilidad de los actos de la administración de la empresa como criterio interpretativo.....	39
4. CONCLUSIONES	45
5. BIBLIOGRAFÍA	47
6 VITA	51

RESUMEN EJECUTIVO

El trabajo analiza la deducibilidad de los gastos derivados de mecanismos alternativos de solución de conflictos. Para ello, se estudian los criterios utilizados por la jurisprudencia nacional, concluyendo que esta ha sido incapaz de desarrollar criterios interpretativos consistentes u ofrecer herramientas hermenéuticas suficientes que permitan delimitar en qué casos serán deducibles los gastos derivados de la solución de un conflicto. En razón de lo anterior, se postula como criterio interpretativo la razonabilidad de los actos de la administración de la empresa, entendiendo como tales aquellos que cumplen con los estándares de diligencia, cuidado y lealtad, derivados de los deberes fiduciarios de la administración de la empresa.

1. INTRODUCCIÓN

El concepto de «gastos necesarios para producir la renta», como factor esencial en la determinación de la renta líquida de un contribuyente, existe desde la primera Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante, LIR), N°3.996 del año 1924, sin que a la fecha haya sufrido variaciones importantes (Gallardo, 2017). Su sentido, contenido y alcance, en cambio, se ha discutido en forma constante por la doctrina, la jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos (en adelante, el Servicio) y los Tribunales de Justicia, de manera que puede afirmarse que se trata de un concepto que no ha sido delimitado consistente y claramente, según se verá más adelante.

Existe una razón fundamental que explica la situación descrita: la particular vaguedad del concepto de «gasto necesario». Ya desde la antigua Grecia, el filósofo Eubúlides de Mileto proponía una serie de paradojas conocidas como *sorites*, que explotaban el fenómeno de la vaguedad que afecta a todos los lenguajes naturales (Villar, 2018). La voz griega *sorites* significa «montón» y hace referencia a uno de los problemas que el filósofo plantea: un grano de arena no es un montón; si un grano de arena no es un montón, tampoco dos granos de arena son un montón, y así sucesivamente con cada grano de arena incorporado, por lo que cada uno de estos, individualmente considerados, no permiten modificar la calificación (Macho, 2003). Entonces, no es posible decir cuándo comienza a ser un montón, dado que ninguna de las cosas sensibles se capta con precisión, sino en general y de modo aproximado (Villar, 2018). Lo mismo puede decirse de palabras como «calvo», «alto», «rápido», etc.

Lo que se busca expresar con estas paradojas es que, aunque habitualmente creemos utilizar las palabras como si fueran exactas y determinadas, en general no es posible trazar una frontera precisa entre lo que cae bajo una y lo que no (Villar, 2018). De esta manera, se evidencia que hay conceptos que adolecen de límites indeterminados en su aplicación (Macho, 2003).

Desde un punto de vista jurídico, Atienza (2001) señala que la vaguedad es un defecto congénito del lenguaje, en cuanto afecta a los conceptos, y que en el lenguaje del derecho y de la ciencia del derecho existen amplios márgenes para la vaguedad, aunque es posible reducirla a límites tolerables. En tanto, Hart (1995) señala que el Derecho comúnmente recurre a términos vagos, ya sea de forma involuntaria, derivado de una mala técnica legislativa, o de forma voluntaria con la finalidad de establecer estándares de conductas abiertas.

Por su parte, Nino (1987) explica que las palabras vagas pueden clasificarse en tres zonas: una de claridad, constituida por los hechos denotados con certeza por el término utilizado; una de obscuridad, formada por hechos respecto de los que se tiene certeza que el término utilizado no aplica y; una de penumbra, constituida por los casos a los cuales dudamos si se les aplica o no el término. Esto es lo que sucede con el concepto de gasto necesario. Su carácter vago supone que existirán casos en los que resulta indudablemente aplicable, otros en que con certeza no debe ser aplicado y otros en los que dudaremos si podemos o no aplicarlo. Esto genera amplios espacios de indeterminación normativa.

1.1 Planteamiento del problema

Se ha dicho que el concepto de gasto necesario es vago, lo que implica que frente a situaciones particulares existirán dudas sobre si es o no aplicable el concepto. Por ejemplo, si el contribuyente decide contratar a un profesional para que semanalmente realice ejercicios terapéuticos (pausa activa) a todos los trabajadores de la empresa, ¿es tal desembolso un gasto necesario? Y si se invita únicamente a los trabajadores que ejercen funciones sentados ¿es más o menos necesario? Y si parte de estos trabajadores deciden no participar ¿cambia la calificación? Así, podemos plantear distintas situaciones en que nos encontraremos en la «zona de penumbra», sin que el propio concepto nos permita decidir si resulta o no aplicable.

En este contexto, entendiendo que ante un término vago no existe claridad sobre sus límites, resulta deseable que la ley entregue herramientas para reducir las imprecisiones del lenguaje, estableciendo criterios o pautas que permitan orientar una interpretación adecuada del concepto en cuestión, lo que no es considerado, al menos en la ley vigente hasta la dictación de la Ley N°21.210. Asimismo, quienes están llamados a interpretar la ley y efectuar la calificación jurídica del acto, tanto administrativa como judicialmente, pareciera que han obviado el problema de la vaguedad, intentando delimitar el alcance del concepto gasto necesario mediante la incorporación de mayor contenido en su definición. Por su parte, la doctrina, en general, ha tendido a remitirse a lo señalado por la jurisprudencia, limitando su análisis a los requisitos del gasto necesario, sin enfocar su discusión en el problema de fondo.

El inconveniente de esto es que pretenden definir un concepto indeterminado, mediante la utilización de otros términos igualmente indeterminados, sin otorgar pautas que resulten útiles para abordar los casos que se encuentran en la denominada «zona de penumbra».

Pues bien, dado el amplio universo de desembolsos en que puede incurrir un contribuyente, nuestro trabajo se centrará en buscar soluciones al problema proporcionando pautas que permitan reducir los ámbitos de vaguedad. En particular, estudiaremos un caso específico de gastos: aquellos de carácter indemnizatorio y sancionatorio que se originan o derivan de un mecanismo alternativo de solución de conflictos, y respecto de los cuales existe una obligación legal de cumplirlos.

A partir del análisis de estos desembolsos, buscaremos darle contenido al concepto de gasto necesario, dentro de lo que las limitaciones del lenguaje nos permitan, y rescatar los principios que subyacen en la lógica tributaria de este. La finalidad es establecer pautas y criterios que nos orienten en la interpretación y aplicación del concepto de gasto necesario frente a los desembolsos objeto de estudio, lo cual resulta de sumo relevante ante dos situaciones particulares: la reciente dictación de la Ley N°21.210, que moderniza la legislación tributaria y que, particularmente, introduce modificaciones al gasto necesario, y el aumento de hechos de connotación pública (como los casos de colusión y las compensaciones a los consumidores).

De esta manera, buscamos aportar con criterios y herramientas que ayuden a delimitar los casos particulares en estudio, que se ubican en la «zona de penumbra», con la esperanza de que dichos criterios sean de utilidad en el análisis de los gastos.

1.2 Hipótesis de trabajo

Atendiendo todo lo que se ha expuesto precedentemente, la hipótesis a validar o refutar a lo largo de este trabajo será: «La jurisprudencia ha sido incapaz de desarrollar criterios interpretativos consistentes u ofrecer herramientas hermenéuticas suficientes que permitan delimitar qué casos y bajo qué supuestos serán deducibles los gastos originados en las alternativas a la solución de conflictos».

Para validar la hipótesis planteada, se desarrollará el tratamiento que la jurisprudencia ha entregado a los gastos originados en las alternativas a la solución de conflictos, con la finalidad de establecer si han desarrollado criterios interpretativos consistentes que vayan más allá del mero análisis literal del concepto de gasto necesario.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo General

Con la investigación que se plasmará en el presente trabajo se busca identificar y desarrollar criterios funcionales, coherentes y consistentes, que faciliten

al intérprete la aplicación de la norma tributaria frente a los casos particulares de gastos originados en la solución de conflictos.

1.3.2 Objetivos Específicos

- a) Identificar los fundamentos y criterios que subyacen en los pronunciamientos del Servicio y de los Tribunales de Justicia.
- b) Establecer si, a partir de la interpretación dada al sentido y alcance del concepto de gasto necesario, anterior a la reforma, es posible extraer criterios que orienten su aplicación para los gastos originados en las alternativas a la solución de conflictos.
- c) Proponer, a partir de los criterios identificados, herramientas hermenéuticas consistentes.

1.4 Metodología

Los métodos que se utilizarán para desarrollar este trabajo son el inductivo, deductivo y dogmático. Todos ellos se manifestarán a lo largo de la tesis, al obtener a partir del análisis de la jurisprudencia administrativa y judicial, criterios de aplicación general; al detectar a través del estudio de conceptos generales como el de gasto necesario, criterios específicos a aplicar; y al consolidar los elementos obtenidos a través de los métodos anteriores.

2. MARCO TEÓRICO

Se ha identificado la existencia de desembolsos, de carácter indemnizatorio y sancionatorio, en los cuales los contribuyentes se ven compelidos a incurrir, por acuerdos voluntarios con terceros. Tal es el caso de los desembolsos que son el resultado de medidas adoptadas por las partes en sus relaciones contractuales o en el marco de procedimientos judiciales o extrajudiciales.

El tratamiento de estos desembolsos no se considera en ninguno de los numerales del artículo 31 de la LIR y tampoco se exceptiona expresamente de la aplicación del artículo 21 del mismo cuerpo legal.

De esta manera, ante la inexistencia de una norma específica que resuelva la situación particular de este tipo de desembolsos, referidos a aquellos que se originan a consecuencia de los acuerdos entre partes con el fin de solucionar sus conflictos, debe ocurrirse ante la normativa general aplicable en la especie. Por lo expuesto, a efectos de establecer el tratamiento que debe dársele a dichos desembolsos, resulta fundamental el análisis del concepto «gasto necesario para producir la renta» y los requisitos que éste debe cumplir para ser aceptado como una deducción en la determinación de la renta líquida.

Para efectuar el análisis, es menester precisar, previamente, los escenarios en los cuales puede surgir para el contribuyente la obligación de incurrir en estos desembolsos, por lo que, para contextualizar su origen, se revisarán someramente diversas modalidades alternativas de solución de conflictos.

Hecho lo anterior será posible revisar el tratamiento que se le ha dado a estos desembolsos por el Servicio, a través de su jurisprudencia administrativa, lo que han resuelto los Tribunales de Justicia en los casos puestos a su conocimiento, y el estado de la materia a nivel de derecho comparado.

Esta revisión permitirá extraer o establecer los criterios principales que han sido utilizados al momento de definir si las deducciones de estos desembolsos a la renta líquida son o no procedentes.

2.1 Las alternativas a la solución de conflictos

Los contribuyentes realizan desembolsos por diversas razones. Dependerá de la actividad económica que realice y los riesgos¹ que esté dispuesto a asumir, las relaciones económicas, laborales y contractuales que se presenten al efectuar sus negocios, entre otras. Además, en el desarrollo de su giro, ya sea por su propia naturaleza o por cuestiones ajenas, no estará exento de conflictos, circunstancia que también puede generar desembolsos.

Para la solución de dichos conflictos, la ley ha establecido diversas modalidades. Algunas se pueden establecer con anterioridad a los hechos, buscando solucionarlos preventivamente, y otras se incoan luego de suscitados los hechos; ambas pueden llevar, como consecuencia, un desembolso correlativo. Por

¹ Por ejemplo, para el análisis de Precios de Transferencia, los riesgos que asumen los contribuyentes juegan un rol central en la detección y configuración de una contingencia sobre precios. Para dichos efectos, el riesgo se conceptualiza como la diferencia entre lo ocurrido y lo esperado, alimentado por la existencia de una operación que ocurra en el futuro y la presencia de variables aleatorias (Eguía, 2013). Esta situación es perfectamente extrapolable al análisis de la procedencia de un desembolso en particular, conforme se analiza más adelante.

consiguiente, es importante precisar cuáles son estas modalidades y qué tipo de desembolsos puede acarrear.

2.1.1 La cláusula penal

Dispone el artículo 1.535 del Código Civil que, *«La cláusula penal es aquella en que una persona, para asegurar el cumplimiento de una obligación, se sujeta a una pena, que consiste en dar o hacer algo en caso de no ejecutar o de retardar la obligación principal»*.

A juicio del profesor Corral (2009), la cláusula penal es un contrato, autónomo del contrato principal, pero conexo y accesorio, ya que no puede subsistir después de extinguida la obligación principal. Como tal, se le reconocen tres funciones que justifican su existencia: la de garantizar o asegurar el cumplimiento de una obligación; la de evaluar anticipadamente los perjuicios que se derivan del incumplimiento, los cuales pueden ser compensatorios o moratorios; y la de sancionar privadamente el incumplimiento del deudor.

Según se desprende de lo expuesto, la cláusula penal se constituye como un mecanismo que busca solucionar anticipadamente el conflicto que pueda suscitarse entre las partes de un contrato, cuando una de estas incumpla sus obligaciones, estableciendo directamente una sanción y una indemnización en caso que ello ocurra. Dicha sanción consistirá en dar o hacer algo; generalmente, la entrega de una suma de dinero o de un bien. Su obligatoriedad proviene de un principio básico del derecho civil, contenido en el artículo 1.545 del Código del ramo, el cual establece que *«Todo contrato legalmente celebrado es una ley para los*

contratantes, y no puede ser invalidado sino por su consentimiento mutuo o por causas legales».

De esta manera, es posible verificar que, mediante esta modalidad, se va a generar un desembolso que podría tener un carácter indemnizatorio o sancionatorio. La distinción es importante pues, en términos generales, las indemnizaciones y las multas tienen tratamientos tributarios diversos.

Cláusula Penal y Administración Pública

La Administración Pública exterioriza su voluntad a través de resoluciones administrativas². En muchos casos, este acto corresponde al ejercicio del *ius puniendi* estatal, lo que puede manifestarse, por ejemplo, en la aplicación de aquellas multas que recoge el artículo 21 inciso 2° de la LIR; en otros casos, resuelve peticiones de sus administrados u ordena el pago de indemnizaciones previstas en la ley. Pero también puede actuar como contraparte en un contrato³. En dicho contexto, puede pactar cláusulas penales cuya ejecución se dispondrá mediante la emisión de una resolución administrativa⁴.

² El artículo 3, inciso 5° de la Ley N°19.880 dispone que una resolución administrativa es una orden escrita, dictada por autoridades administrativas distintas al Presidente de la República, dotadas de poder de decisión, sobre asuntos propios de su competencia. Es un acto administrativo, definido como la decisión formal «que emitan los órganos de la Administración del Estado en las cuales se contienen declaraciones de voluntad, realizadas en el ejercicio de una potestad pública». Como tales, «... gozan de una presunción de legalidad, de imperio y exigibilidad frente a sus destinatarios, desde su entrada en vigencia, autorizando su ejecución de oficio por la autoridad administrativa...».

³ El Servicio ha señalado que, si bien el artículo 21 inciso 2° de la LIR se refiere a multas pagadas al Fisco, el término debe interpretarse en sentido estricto, como equivalente a sanciones que se aplican por infracción de un deber, prohibición u obligación incumplida, establecidas en la ley o un reglamento y que devienen del ejercicio de la potestad sancionatoria del Estado, distinguiéndolas de otras cantidades que ceden en beneficio estatal, pero que, al formar parte de un contrato, no son consecuencia de dicha potestad, por lo que no es aplicable el inciso 2° (Oficio N°561/2017).

⁴ Oficio N°2.491/2005.

Observamos entonces que la Administración puede ordenar a los contribuyentes que incurran en diferentes desembolsos, siendo importante distinguir a qué obedece la emisión del acto pues, según cual sea el desembolso, indemnizatorio o sancionatorio, tendrá una naturaleza diferente y, por lo tanto, un tratamiento tributario diverso.

2.1.2 Los equivalentes jurisdiccionales

De acuerdo a la definición del profesor Colombo (1997, p.378), los equivalentes jurisdiccionales son los «*medios autorizados por el sistema procesal para la solución de ciertos conflictos de intereses de relevancia jurídica con efecto de cosa juzgada*». En ellos, el interés público no actúa por lo que no representan el ejercicio de la jurisdicción (Carnelutti, 1944).

Consecuentemente, podemos señalar que los equivalentes jurisdiccionales son mecanismos para solucionar conflictos, en que el resultado no es impuesto por un tercero ajeno, sino que confluye la voluntad de las partes, en orden a arribar a un acuerdo que permita zanjar la controversia entre ellas suscitada, con la posibilidad de exigir el cumplimiento de lo acordado.

Entre los diferentes equivalentes jurisdiccionales aceptados por la doctrina (Carnelutti, 1944; Colombo, 1997), destacamos los siguientes:

a) Transacción Extrajudicial

El artículo 2.446 del Código Civil señala que la transacción «*es un contrato en que las partes terminan extrajudicialmente un litigio pendiente, o precaven un*

litigio eventual.» A su vez, el artículo 2.460 del mismo cuerpo normativo precisa que la transacción produce efecto de cosa juzgada.

Para estar frente a una transacción, resulta gravitante que ambas partes hayan efectuado una concesión recíproca de derechos y pretensiones, que busque la solución del conflicto; de otra manera, el contrato será nulo (Jequier, 2018). Además, el acuerdo al que arriban las partes es determinado exclusivamente a su voluntad, sin intervención de un tercero imparcial, como lo sería un juez. Es más, de la propia definición se obtiene que el acuerdo se concreta fuera de un juicio e, incluso, puede hacerse antes que aquel se inicie.

b) Conciliación

El artículo 262 del Código de Procedimiento Civil indica que «*En todo juicio civil, en que legalmente sea admisible la transacción, (...) el juez llamará a las partes a conciliación y les propondrá personalmente bases de arreglo*». Complementando, el artículo 263 señala que, «*El juez obrará como amigable componedor. Tratará de obtener un avenimiento total o parcial en el litigio*».

A diferencia de lo que sucede en la transacción, acá interviene un tercero imparcial, el juez, quien además propone las bases para arribar al acuerdo. Por otra parte, el artículo 267 del cuerpo normativo en estudio le da el valor de una sentencia ejecutoriada para todos los efectos legales. Consecuentemente, las partes podrán exigir el cumplimiento de lo acordado.

c) Avenimiento

Se define como una forma de poner término a un conflicto jurídico judicializado, mediante el acuerdo de las partes, sin la intervención del juez, pero homologado por este. Además, el avenimiento homologado por el juez, se asimila en sus efectos a la sentencia judicial y al efecto de cosa juzgada (Jequier, 2018).

Lo anterior, se desprende directamente de lo señalado por el artículo 434 N°3 del Código de Procedimiento Civil que le reconoce el carácter de título ejecutivo al acta de avenimiento pasada ante el tribunal competente, lo que permite a las partes exigir el cumplimiento de lo acordado.

d) Consideraciones especiales

De lo expuesto, se concluye que sea cual sea el equivalente jurisdiccional a utilizar, este permite a las partes arribar a acuerdos que solucionen un conflicto preexistente, dotándolo de la obligatoriedad necesaria que permita exigir su cumplimiento. La motivación para llegar a este acuerdo puede deberse al riesgo que subyace en cualquier juicio por la incertidumbre del resultado, así como para obtener beneficios en menor tiempo o a menor costo.

Ahora bien, a diferencia de lo que acontece en la cláusula penal, los desembolsos que pueden originarse como consecuencia de la aplicación de estas medidas son múltiples, no limitándose a sanciones o indemnizaciones sino, por ejemplo, al pago de obligaciones pendientes. De esta manera, la sola circunstancia de que un desembolso se origine en este contexto no es suficiente para determinar

su aceptación como gasto necesario para producir la renta, debiendo sumar elementos adicionales.

2.2 Tratamiento tributario de los gastos en Chile

Según se dispone en los artículos 29 a 33 de la LIR, a grandes rasgos, los contribuyentes que determinan su renta líquida imponible a través de un balance general según contabilidad completa, pueden deducir de sus ingresos brutos, los costos directos de bienes o servicios y los gastos necesarios para producir la renta. A fin de dilucidar el alcance de este último concepto, debemos analizar lo dispuesto en el artículo 31 de la LIR.

Por otra parte, cabe indicar que el artículo 21 inciso 1º de la LIR establece un impuesto en carácter de único, para determinados desembolsos, incluyéndose a los gastos rechazados⁵. Dentro de estos desembolsos no se considera expresamente a aquellos que se originan o provienen de una solución de conflictos, sin embargo, conforme con la redacción actual del artículo 21, de acuerdo a lo modificado por la Ley N°21.210, para que estos desembolsos se encuentren afectos a este impuesto deben beneficiar directa o indirectamente a los relacionados a la empresa o sus propietarios, lo que excluye, en principio, a los desembolsos en estudio, en tanto estos se refieren a actividades o negocios propios de la empresa y no de sus propietarios o relacionados.

⁵ Dicho concepto corresponde una construcción doctrinal. La ley en ningún momento habla de «gastos rechazados», sino que surge como contraposición a los gastos aceptados del artículo 31 de la LIR.

2.2.1 Requisitos de los desembolsos para ser aceptados como gastos

En términos generales, el Servicio⁶ y los Tribunales de Justicia⁷, a partir de lo legalmente establecido hasta antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 21.210, han concluido que los gastos deben cumplir con los siguientes requisitos:

- a) Deben ser necesarios para generar la renta, en los términos que más adelante se exponen.
- b) Deben corresponder a gastos pagados o adeudados, esto es, que se trate de un desembolso real efectuado en cumplimiento de una obligación o que, al menos, se encuentre pendiente la satisfacción de dicha obligación. De este modo, no puede corresponder a una mera apreciación o estimación del contribuyente.
- c) Que se encuentren respaldados o justificados fehacientemente ante el Servicio con la documentación correspondiente a fin de probar su naturaleza, necesidad, efectividad y monto.
- d) Deben corresponder al ejercicio en que se está determinando la renta.
- e) Se deben relacionar directamente con el ejercicio o giro del contribuyente⁸.
- f) No se deben encontrar rebajados como costo directo de acuerdo al artículo 30 de la LIR.

⁶ A modo ejemplar, se ha identificado los requisitos indicados en los Oficios N°2.357/2017 y N°2413/2018.

⁷ Gallardo (2017) al abordar el concepto de gasto necesario, analiza los pronunciamientos de la Corte Suprema, identificando los requisitos señalados.

⁸ Tanto la jurisprudencia del Servicio como de la Corte Suprema han sido inconsistentes al tratar este requisito. En algunos casos, se le ha tratado como un requisito autónomo adicional para la deducibilidad del gasto, y en otros, se le ha tratado como uno de los elementos que permiten determinar la necesidad del gasto. Ejemplo de lo anterior son los Oficios N°2.609/2000 y N°2.984/2016 y las sentencias dictadas por la Corte Suprema en causas Rol N°14.771-2014 y Rol N°27.972-2016.

g) No se debe tratar de gastos que la ley declare como «no deducibles»⁹.

2.2.2 Concepto de gasto necesario

El artículo 31 de la LIR regula los gastos que son deducibles para la determinación de la renta líquida de la empresa. Se divide en cuatro incisos que esquemáticamente se refieren a lo siguiente:

- a) El primero prescribe la deducción a la renta líquida de la empresa de los gastos necesarios para producirla, estableciendo una serie de requisitos para su aplicación, pero sin definirlos.
- b) En el segundo, se regula la acreditación de los gastos incurridos en el extranjero.
- c) En el tercero, se regula el caso especial de ciertos gastos relativos a precios de transferencias.
- d) Finalmente, en el inciso cuarto, se establece un catálogo de gastos del giro cuya deducción resulta especialmente procedente.

Al respecto, el Servicio, ha entendido que corresponden a gastos necesarios para producir la renta

«aquellos desembolsos de carácter inevitable u obligatorio en relación con el giro del negocio, no considerando solamente la naturaleza del gasto, sino que, además, su monto, es decir, hasta qué cantidad el gasto es necesario para producir la renta. Asimismo, deben reunir la doble condición de ser comunes, habituales y regulares por una parte, y por la otra, inevitables, obligatorios, imprescindibles o indispensables para producir la renta»¹⁰.

⁹ Este último elemento ha sido recogido únicamente por la jurisprudencia; a modo ejemplar, en sentencias de la Corte Suprema, causas Rol N°32.120-2014; N°14.771-2014 y N°32.880-2016.

¹⁰ A modo ejemplar, el Servicio se ha pronunciado respecto del tema en la Circular N°7 de 1992 y en el Oficio N°2.609/2000.

La Corte Suprema, en tanto, ha entendido que los gastos necesarios para producir la renta corresponden a

«aquellos gastos que se relacionan directamente con el ejercicio o giro de la sociedad, que sean necesarios para producir la renta y que tengan el carácter de inevitables y obligatorios. Esta última característica se desprende de la significación gramatical del vocablo "necesarios", esto es, aquellos desembolsos en que inevitablemente ha debido incurrir el contribuyente para generar la renta líquida imponible que se pretende determinar»¹¹.

A mayor abundamiento, podemos agregar que, respecto de la naturaleza del gasto, dicha corte lo ha calificado como un beneficio tributario¹², entendiendo que no se trata de un derecho inherente del contribuyente, sino solo resulta procedente en cuanto acredite el cumplimiento de los requisitos exigidos por la ley.

Como se puede apreciar, ambas interpretaciones reconocen elementos comunes en la definición del concepto de gasto necesario: obligatorios e inevitables y que se relacionen directamente con el giro; sin que ello implique una precisión certera de qué debemos entender por este concepto ni qué principios interpretativos nos permiten aclararlo. En este sentido, se traslada la discusión de qué es necesario, a cómo debemos interpretar los elementos que ellos identifican.

2.3 Tratamiento otorgado por el Servicio a los desembolsos originados en la solución de conflictos

Habiéndose precisado el tipo de desembolsos a analizar y el contexto a través del cual se originan, es posible revisar el tratamiento que se les ha dado por parte del Servicio, el ente facultado por ley a interpretar la norma tributaria.

¹¹ Sentencia dictada por la Corte Suprema en causa Rol N°27.972-2016.

¹² A modo ejemplar, sentencias de la Corte Suprema, dictadas en causas Rol N°2.955-2012; N°8.421-2013; N°9.606-2011; N°27.972-2016; y N°7855-2013.

Según se expuso, la LIR no establece separadamente el tratamiento de los gastos en comento. Para acercarnos a una respuesta debemos recurrir, necesariamente, a las normas generales que establecen la materia, por lo cual, la interpretación, sentido y alcance que se les dé influyen en la consecuencia que se les asigne a tales gastos. Ante la ausencia de esta norma particular, los contribuyentes que incurren en estas erogaciones se han visto obligados a solicitar al Servicio que se pronuncie respecto de sus situaciones específicas.

A partir de la revisión de dichos pronunciamientos, es posible distinguir ciertos lineamientos en la forma de interpretar la norma por parte del Servicio y obtener criterios más o menos uniformes sobre los cuales asienta sus decisiones.

2.3.1 Obligatoriedad y necesidad del gasto

Un primer elemento que se desprende de los pronunciamientos del Servicio, es que, para este organismo, obligatoriedad y necesidad no son términos equivalentes, sino que deben analizarse separadamente, según las circunstancias del caso.

En efecto, a propósito de indemnizaciones que el contribuyente se vio obligado a pagar con motivo de una sentencia judicial¹³ que la ordenaba¹⁴, así como de aquellas convenidas en un acta de conciliación suscrita para poner fin a un juicio laboral¹⁵, el Servicio estableció que, en sí, dichas indemnizaciones no

¹³ Se incluye este pronunciamiento en atención a la importancia del criterio sustentado por el Servicio, no obstante, encontrarse excluida la sentencia judicial como origen de los desembolsos en estudio.

¹⁴ Oficio N°355/1994.

¹⁵ Oficio N°648/2018.

necesariamente serán deducibles en la determinación de la renta líquida imponible, si no cumplen con los requisitos legales establecidos para ser aceptadas como gastos necesarios para producir la renta.

Para el primer caso, dado que la indemnización se ordenó a consecuencia de un actuar negligente del contribuyente, que debía responder por el daño emergente y el lucro cesante causado, no podía aceptarse el resarcimiento de dichos daños como un beneficio tributario, aun cuando estuviera obligado al pago de las sumas ordenadas por el Tribunal. En tanto, para el segundo caso, se estableció que no todo desembolso originado en un acuerdo conciliatorio puede ser reconocido como gasto tributario; para ser deducibles deben cumplir, además, con el requisito de ser necesarios, cuestión que se debe establecer en la instancia de fiscalización respectiva, con los antecedentes que el contribuyente pueda aportar.

En otro caso análogo¹⁶, esta vez por aplicación de una especie de cláusula penal establecida por ley, se indicó que los pagos de compensaciones a los usuarios por la suspensión del suministro de energía eléctrica no autorizada, derivados de la aplicación del artículo 16 B de la Ley N°18.410, si bien son obligatorios, no cumplen el requisito de ser necesarios pues no se trata de desembolsos usuales en que deban incurrir las empresas.

De esta manera, el Servicio establece un primer lineamiento: obligatoriedad y necesidad no son términos equivalentes, sino que deben analizarse separadamente, según las circunstancias del caso.

¹⁶ Oficio N°2.491/2005.

2.3.2 Correlación del gasto con un ingreso

Una segunda cuestión que se desprende del análisis de los pronunciamientos del Servicio es la necesidad de que exista una particular conexión entre el desembolso que se efectúa y los ingresos que se obtienen como consecuencia de ellos. Así, en Oficio N°490 del año 2013, referido al pago de compensaciones por suspensión o interrupción en el suministro de energía eléctrica no autorizadas por ley, por aplicación del artículo 16 B de la Ley N°18.410, se establece que dichas compensaciones no conllevan un ingreso correlativo. Dada esta circunstancia, el gasto no es necesario, debiendo rechazarse.

En el mismo sentido se pronuncia al revisar la ejecución de boletas de garantía¹⁷ a favor del Ministerio de Transporte y Telecomunicaciones, por incumplimiento de obligaciones derivadas del contrato existente entre el contribuyente y el referido organismo. Dado que la ejecución de dichas boletas correspondía a una sanción, equivalente a una multa, éste era un desembolso evitable, por lo cual no resulta necesario para producir renta; afectándose con el impuesto del artículo 21 de la LIR, pues no correspondía a una multa fiscal, en los términos de dicho artículo.

2.3.3 Otros elementos adicionales presentes en los pronunciamientos del Servicio

Del análisis de los pronunciamientos del Servicio, se desprende que este suele utilizar diversos criterios adicionales para calificar de necesarios o no los

¹⁷ Oficio N°1.695/2010.

desembolsos de los contribuyentes, atendiendo a las particularidades que estos presentan.

Así, en primer lugar, un primer criterio dice relación con el rechazo de las actuaciones ilícitas. En este sentido, el Servicio señala que el desarrollo del giro ha de entenderse como aquel que se hace mediante medios legales, y no mediante actos ilícitos cometidos dolosa o culposamente, con resultado de daños a terceros¹⁸. En esta situación es posible constatar que existen ingresos correlativos con el gasto, no obstante, se busca sancionar el uso de medios ilícitos para lograrlos, negando el acceso al beneficio de la rebaja tributaria.

Un segundo criterio, similar al anterior, es el rechazo de desembolsos que se originan en la actuación reprochable del contribuyente¹⁹. En este sentido, se estableció a propósito de las condenas en costas procesales a las ISAPRES en recursos de protección interpuestos por sus afiliados por alza en sus planes de salud que estos no son gastos operativos, sino que son una situación excepcional, consecuencia de una conducta ilegal, antirreglamentaria o negligente, por lo cual no es susceptible de deducción. En la misma línea, se rechazan los gastos que surgen de indemnizaciones de daños a terceros por negligencia o culpa del contribuyente²⁰.

Finalmente, como tercer criterio, el Servicio rechaza los desembolsos que tienen carácter de multa y que nacen de la aplicación de cláusulas penales por

¹⁸ Oficio N°355/1994 y Oficio N°200/1999.

¹⁹ Oficio N°137/2016. En el análisis efectuado por el Servicio respecto del tratamiento general de las costas personales por los Tribunales, así como en particular de las costas en sede de protección, se hace mención reiterada a si ella obedece o no a un reproche al actuar del litigante. Por ello, se utiliza la expresión «actuación reprochable del contribuyente» para explicar este segundo criterio detectado.

²⁰ Oficio N°163/2016.

incumplimientos contractuales, entendiendo que son situaciones evitables²¹. En este sentido ha indicado, por ejemplo, que las sumas establecidas a favor de una entidad pública, por incumplimiento de obligaciones contractuales, son gasto rechazado ya que dicho pago no es necesario e inevitable en los términos requeridos para aceptar su deducción²².

2.4 Tratamiento otorgado por los Tribunales a los desembolsos originados en la solución de conflictos

A diferencia de lo que ocurre con los oficios del Servicio estudiados, son escasos los pronunciamientos de la jurisprudencia nacional en los cuales se analice el tratamiento tributario particular de los desembolsos en comento. No obstante, existe una gran cantidad de fallos en los que se trata el concepto de «gasto necesario» en su acepción anterior a la reforma introducida por la Ley N° 21.210, por lo que resulta útil revisarlos a fin de identificar los criterios subyacentes utilizados por el máximo tribunal de nuestro país al momento de interpretar su alcance.

2.4.1 Alcance de la voz «necesario»

La Corte Suprema, con algunos matices, ha seguido en general la misma línea interpretativa señalada en el punto 2.2, dirigida a entender que un gasto necesario es aquel inevitable u obligatorio y que se encuentra relacionado al giro de la empresa. Ya en el año 1924²³ señaló que

«el sentido natural y obvio del vocablo “necesario”, según su uso general, de acuerdo con la definición que de él da el diccionario de la lengua, es el de algo que

²¹ Oficios N°1695/2010 y N°1.320/2011.

²² Oficio N°561/2017.

²³ Según lo señalado por el Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, en sentencia de fecha 17/02/2015 en causa RIT GR-15-00427-2013.

ha de suceder precisa, forzosa o inevitablemente, que se hace o ejecuta obligado de otra cosa, que es menester indispensablemente».

Sin embargo, es posible destacar otra línea interpretativa recogida por la Corte Suprema en la que se entendió que la voz «necesario» hacía referencia a «*aquello que es indispensable o hace falta para un fin*»²⁴. La variación radica en que el carácter de indispensable de algo difiere de lo «inevitable u obligatorio», toda vez que, según la RAE, corresponde solo a algo «muy aconsejable que suceda».

Finalmente, y ofreciendo un cambio de paradigma mayor, cabe destacar una sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago que llegó a entender que cuando el artículo 31 menciona los gastos «necesarios» para producir la renta no usa la palabra necesario en un sentido filosófico del término, o sea, aquello que es *sine qua non* y opuesto a lo contingente, sino en su aceptación vulgar de útil, conveniente, aconsejable, razonable, prudente; por oposición a lo que es superfluo,

*«como cuando el Código Penal, al tratar la legítima defensa menciona “la necesidad racional del medio empleado” o cuando el Código Civil dispone que pertenecen a la mujer “los muebles de uso personal necesario” (art. 1739) y ya la antigua jurisprudencia ha calificado de tales, según el rango social, los aretes de brillantes»*²⁵.

2.4.2 Obligatoriedad y necesidad del gasto

La Corte Suprema para calificar un gasto como necesario, exige que este sea «obligatorio», atendiendo al tenor literal del vocablo necesario. Respecto de qué debemos entender como obligatorio, en algunas ocasiones su análisis se centra en

²⁴ A modo ejemplar, sentencias dictadas por la Corte Suprema, en causas Rol N°886-1999; N°723-1999; N°19.825-2016; y N°19.825-2016.

²⁵ Rol N°1064-1984, de la Corte de Apelaciones de Santiago. Publicada en la “Revista de Impuesto”, N°8, Editorial Cono sur, Chile, pp. 43

el origen directo del desembolso, esto es, su exigibilidad legal²⁶ (obligatoriedad jurídica o formal), sin embargo, cuando la Corte ahonda en el alcance de la obligatoriedad, pareciera enfocarse en el origen primitivo o indirecto²⁷, esto es, en las diversas circunstancias que antecedieron al desembolso y que vienen a justificar su pago (obligatoriedad económica o sustancial). En este último punto, la Corte Suprema ha señalado expresamente que la obligatoriedad del pago es distinta de la «necesariedad tributaria» de ese egreso, la cual exige que inevitablemente el contribuyente haya debido incurrir en él para generar la renta líquida imponible que se pretende determinar²⁸.

Esta idea, aunque indirectamente, se mantuvo en un caso sobre el pago de una indemnización decretada mediante una sentencia arbitral, donde se calificó al gasto como evitable (en contraposición de ineludible), por cuanto se originó en un actuar inadecuado del contribuyente, aun cuando se encontraba obligado a pagarla en razón de lo dispuesto por la sentencia²⁹.

Finalmente, cabe destacar un caso en que la Corte Suprema ya no trata la obligatoriedad como un elemento de la necesidad, sino como un requisito copulativo, al señalar que «*incumbe al contribuyente probar la existencia, necesidad y obligatoriedad de los gastos en que hubo de incurrir para producir su renta*»³⁰.

²⁶ A modo ejemplar, sentencias dictadas por la Corte Suprema, en causas Rol N°3.263-2015 y N°17.231-2013.

²⁷ A modo ejemplar, sentencias dictadas por la Corte Suprema, en causas N°19.825-2016; y N°1.854-2015

²⁸ Sentencia dictada por la Corte Suprema, en causa Rol N°32.120-2014

²⁹ Sentencia dictada por la Corte Suprema, en causa Rol N°32.880-2016.

³⁰ Sentencia dictada por la Corte Suprema, en causa Rol N°7.092-2015.

2.4.3 Correlación del gasto con un ingreso

La denominada «correlación de ingresos y gastos» (Marambio, 2018), es un principio contable en virtud del cual se exige que el resultado del ejercicio se determine deduciendo, a los ingresos de dicho período, los gastos realizados para su obtención. Dicho principio ha sido recogido por la jurisprudencia mayoritaria del país³¹, exigiendo que para que un gasto sea considerado necesario para producir la renta, éste debe encontrarse correlacionado con un ingreso.

Así, por ejemplo, respecto de las dietas pagadas al directorio de una sociedad, la Corte Suprema³² señaló que estos no corresponden a gastos necesarios para producir la renta, toda vez que no se acreditó en el juicio que ello trajo aparejada «*alguna función y/o gestión concreta necesarias para producir ingresos a la compañía*».

Ahora bien, respecto de la forma o al nivel en que dichos gastos se deben relacionar con los ingresos, la Corte Suprema ha tenido criterios diversos, variando de una interpretación estricta, exigiendo que exista un ingreso al cual pueda ser asociado ese gasto³³, a una postura más laxa, limitándose a señalar que basta con que exista una potencialidad de generar rentas³⁴, a directamente negar dicho principio, al señalar que no es necesario que un gasto genere de modo directo utilidades o excedentes constitutivos de renta, en la medida que diga relación con

³¹ Sentencia dictada por la Corte Suprema, en causa Rol N°49.926-2016.

³² Sentencia dictada por la Corte Suprema, en causa Rol N°5.986-2017.

³³ A modo ejemplar, sentencias dictadas por la Corte Suprema, en causas Rol N°35.182-2016; N°10167-2017; N°18.136-2015; N°3.357-2015; N°32.880-2016 y N°5.566-2014.

³⁴ A modo ejemplar, sentencias dictadas por la Corte Suprema, en causas Rol N°17.231-2013 y N°2.032-2014.

las operaciones que debe llevar adelante un contribuyente³⁵. Este último criterio ha quedado reflejado en la definición que algunas sentencias dan de gasto necesario, donde en lugar de señalar que se trata de gastos inevitables y obligatorios para generar la renta, se habla de gastos inevitables y obligatorios «para el fin social»³⁶.

2.4.4 Análisis particular del caso Farmacias Ahumada S.A.

Las sentencias dictadas en este juicio resultan relevantes de estudiar, por cuanto versan sobre los pagos realizados por una empresa con motivo de una solución de un conflicto judicial, a propósito del rechazo por parte del ente fiscalizador de los pagos efectuados por la contribuyente en el marco del «Acuerdo Conciliatorio con la Fiscalía Nacional Económica».

El Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana acogió en parte el reclamo tributario interpuesto por la contribuyente, en contra de la aplicación del Impuesto Único del artículo 21 inciso 3º de la LIR³⁷ a las sumas pagadas con motivo del acuerdo conciliatorio. El Tribunal concluyó³⁸ que el pago no tendría la cualidad de generar renta, sino de disminuirla, además de ser voluntario, lo que le permite concluir que no es un gasto necesario.

³⁵ Sentencia dictada por la Corte Suprema en causa Rol N°31.777-2017.

³⁶ A modo ejemplar, sentencias dictadas por la Corte Suprema, en causas Rol N°31.985-2014; N°1814-2015; N°1.854-2015; N°32.880-2016.

³⁷ Según la redacción de la norma, vigente hasta antes de la modificación incorporada mediante la Ley N°20.630.

³⁸ Sentencia dictada por el Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, en causa RIT GR-15-00427-2013.

La Corte de Apelaciones de Santiago³⁹, al conocer el recurso de apelación, resolvió modificar lo señalado por la Primera Instancia. Entre otros aspectos analizados señaló que, al tratarse de un pago voluntario, no puede calificarse como un gasto inevitable u obligatorio para que proceda su deducción. Agrega que dicho pago no puede calificarse como un gasto que la empresa requiere para producir sus rentas, y que ni siquiera está en situación de generarlas, menos aún si se trata de desembolsos relativos a asumir responsabilidades civiles extracontractuales derivadas de intervenciones en actos ilícitos.

Además, fundamenta el carácter de gasto rechazado señalando que las sumas pagadas «*no es posible homologarlas a decisiones de negocios adoptadas por la reclamante*».

Como se puede apreciar, en el caso analizado los jueces, por un lado, tratan el concepto de obligatoriedad según su acepción legalista y no económica, centrándose en su carácter voluntario al momento de determinar su calificación de gasto necesario; sin embargo, de igual forma analizan su necesidad en razón de la potencialidad para generar las rentas a fin de darle un matiz económico al análisis, lo cual muestra la vacilación sobre los criterios sustanciales que buscan los Tribunales para decidir.

³⁹ Sentencia dictada por la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago en causa Rol N°64-2015. Confirmada por la Corte Suprema en causa Rol N°7.419-2016.

2.5 Análisis comparado del tratamiento tributario de los gastos necesarios

Según ha destacado Sotomayor (2005), el concepto de gasto necesario, como elemento para la determinación de la renta imponible de los contribuyentes, es utilizado por varios países latinoamericanos⁴⁰ (como Argentina, Uruguay, Paraguay, Perú o Colombia, por ejemplo), existiendo en ellos problemas similares a los surgidos en nuestro país, por cuanto no se entregan parámetros claros que delimiten su alcance.

En el caso de Perú, el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta peruana señala que:

«a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté prohibida por esta ley».

Posteriormente señala una serie de casos en los que expresamente resulta procedente su deducibilidad. En ese sentido, tanto la doctrina como la jurisprudencia peruana (Benites, 2014; Santiváñez, 2009) han señalado que el concepto de gasto necesario para producir la renta dice relación con el principio contable de correlación ingreso gasto, esto es, que el gasto se encuentre vinculado con un ingreso.

En Argentina, en tanto, el artículo 17 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, señala que *«para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente,*

⁴⁰ En particular, revisaremos someramente los casos de Argentina, Perú y España. Los primeros dos, por su cercanía a nuestro país, no solo geográfica, sino también porque compartimos una cultura jurídica similar; con España en tanto, porque nuestra legislación tributaria ha sido influenciada en gran parte por sus normas (como, por ejemplo, en el caso de la norma general antielusiva).

cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga», lo cual es complementado por el artículo 80 del mismo cuerpo legal al establecer que los gastos admitidos son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por el impuesto. En este sentido, el profesor Jarach (2004) señala que la doctrina y la jurisprudencia mayoritaria de dicho país han entendido que un gasto es necesario, y por ende deducible, si se demuestra su relación teleológica con la producción de la ganancia.

Finalmente, España hasta 1995 utilizaba el concepto de gasto necesario para producir la renta, modificando posteriormente su paradigma relativo a la determinación de la base imponible, pasando de un balance fiscal a un balance mercantil (Báez, 2005). En este sentido, el artículo 10.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece un método directo de determinación de la base imponible del impuesto a la renta, limitándose a corregir el resultado contable, deduciendo los gastos expresamente rechazados por la ley. A mayor abundamiento, cabe destacar que la norma española prohíbe la deducción de los gastos originados en actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico⁴¹.

Como se puede apreciar, si bien la deducibilidad de los gastos en estos países posee una base similar a la chilena, el tratamiento tributario presenta interesantes variaciones. Por ejemplo, Perú interpreta el concepto de gasto necesario de forma parecida a la chilena, no obstante, tiene la particularidad que no solo permite la deducción de los gastos necesarios para producir la renta, sino que

⁴¹ Art 15 letra f) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

también aquellos necesarios para mantener la fuente. Argentina, al igual que Perú, incluye a los gastos que permitan la conservación de los ingresos, en tanto, la doctrina y jurisprudencia del país transandino interpreta el alcance de la voz «necesario» no solo de acuerdo a su tenor literal, sino que entrega herramientas interpretativas, señalando que resulta necesario atender al elemento teleológico del gasto en relación con la renta. Por último, España renunció al concepto de gasto necesario, a nivel tributario, dejando en manos de la normativa contable la determinación de cuando resulta procedente la deducción de los gastos a las rentas generadas, limitándose únicamente a señalar expresamente los casos en los que no resulta procedente su deducción, lo cual, según Sotomayor (2005), es una tendencia que se ha ido siguiendo en la Unión Europea.

De este modo, el uso de un término vago, como el de «necesario», como límite a la deducibilidad de los gastos es un elemento común en países con una tradición jurídica similar a la nuestra, lo cual permite inferir que el optar por este tipo de vocablos no corresponde a un mero error legislativo, sino que da cuenta de una decisión deliberada con la finalidad de establecer estándares de conducta abiertas que permitan analizar el caso a caso, con los problemas de falta de certeza que ello trae aparejado.

3. DESARROLLO

Según se ha revisado, la jurisprudencia nacional, al estudiar los gastos deducibles de la renta líquida imponible, en general, ha desarrollado una serie de exigencias para la admisión de su deducibilidad, recurriendo principalmente a criterios literalistas de interpretación. Por ello, lo que se buscará en el presente trabajo es analizar dichas exigencias, determinando los alcances de estas para los gastos objeto de estudio, y eventualmente proponer criterios interpretativos que superen el acercamiento meramente literal.

3.1 Análisis de los criterios interpretativos utilizados por la jurisprudencia

Como se señaló en el marco teórico, en general, la jurisprudencia nacional al analizar los requisitos que deben cumplir los gastos para ser deducibles, utiliza principalmente los criterios de necesidad, relación con el giro⁴² y correlación ingreso-gasto. En este sentido, se realizará un análisis crítico de estos criterios en relación a su efecto en los gastos derivados de una resolución de conflictos.

3.1.1 Obligatoriedad

La corriente interpretativa mayoritaria ha entendido que un gasto necesario es aquel inevitable u obligatorio y que se encuentra relacionado al giro de la empresa. Respecto del alcance del concepto obligatorio, este ha sido vacilante, yendo de una concepción legalista o formal a una más económica/sustantiva.

⁴² Si bien el concepto correlación con el giro de la empresa normalmente se analiza dentro del concepto de necesidad, para efecto de este análisis (y en concordancia con algunas sentencias que lo trata como un elemento independiente), serán estudiado de forma separada.

Esta diferencia de criterio resulta relevante al analizar el tratamiento tributario de los desembolsos originados en una resolución de conflictos, toda vez que, sin ser inevitables u obligatorios, pueden ser recomendables para la disminución de contingencias gravosas. Así, por ejemplo, podría resultar muy aconsejable llegar a un avenimiento o a un acuerdo conciliatorio si es que existe un alto riesgo que la sentencia que en definitiva se pueda dictar resulte mucho más gravosa y, por ende, afecte de mayor forma el patrimonio de la empresa, así como no resultaría aconsejable llegar a un avenimiento o a un acuerdo conciliatorio si el riesgo de que el resultado del juicio sea desfavorable es sumamente bajo, o si no existe una diferencia sustancial entre el acuerdo propuesto y la eventual condena. De este modo, los gastos originados en cláusulas penales o equivalentes jurisdiccionales tienen la particularidad que son pagos que siempre son jurídicamente obligatorios, toda vez que estos son realizados en cumplimiento de distintos actos jurídicos que prescriben el pago de determinadas obligaciones pecuniarias, pero no siempre son económicamente obligatorios, toda vez ello dependerá de los motivos que llevaron a dicho acuerdo⁴³.

Ejemplo de cómo esta interpretación afecta a los casos objeto de estudio es lo resuelto en el ya analizado fallo de Farmacias Ahumada S.A, donde la sentencia, si bien no aceptó el gasto, lo hizo en torno a un análisis económico de la obligatoriedad⁴⁴, lo cual resulta conveniente al momento de analizar este tipo de

⁴³ Por ejemplo, dado que todo juicio implica riesgos, puede ser razonable para una empresa el llegar a un acuerdo en un juicio respecto de un acto en el que no tuvo responsabilidad alguna, pero cuya mera existencia puede implicar un riesgo para la imagen de la empresa.

⁴⁴ Lo anterior en base a lo señalado en el considerando quinto de la sentencia, donde se señala que « (...) para que un gasto pueda estimarse de necesario, debe decir relación con el giro del negocio, ser inevitable u obligatorio, siendo que el efectuado en autos aparece a todas luces como voluntario,

gastos. No obstante, la sentencia fue vacilante en su argumentación, lo cual da cuenta del pobre desarrollo que se le ha dado a este punto y explica en parte por qué la jurisprudencia mayoritaria opta por la idea de obligatoriedad jurídica o formal.

3.1.2 Gastos del giro

Debemos recordar que la jurisprudencia administrativa y judicial ha exigido como elemento de la necesidad, que el gasto se relacione directamente con el giro del negocio o actividad que desarrolle el contribuyente. Sin embargo, este criterio no resulta de utilidad para facilitar la interpretación de la ley en los casos en estudio, sino que, al contrario, aumentan el nivel de penumbra, toda vez que ¿cuándo se puede entender que un pago por una cláusula penal o por una transacción judicial corresponde a un gasto del giro?

Por otro lado, también es cuestionable que la deducibilidad de un gasto se limite al giro de la empresa, toda vez que ello llevaría al sinsentido que las rentas originadas por actividades o actos ajenos al giro se encuentren gravadas, pero que los gastos asociados no se puedan deducir.

3.1.3 Correlación ingreso-gasto

La exigencia de una correlación entre los ingresos y los gastos aparece como el único criterio sustantivo utilizado por la jurisprudencia -tanto administrativa como

incluso en su monto, (...) no pudiendo ser de aquellos que las empresas requieren para producir sus rentas y que ni siquiera está en situación de generarlas, menos aún si se trata de desembolsos relativos a asumir responsabilidades civiles extracontractuales derivadas de intervenciones en actos ilícitos, expresamente reconocidas en tal carácter por la propia contribuyente, por lo que no es posible homologarlas a decisiones de negocios adoptadas por la reclamante, siendo que lo único que se buscó fue evitar la Imposición de importantes sanciones pecuniarias que pudieran fijarse en el procedimiento que se le seguía(..)»

judicial- al momento de interpretar la norma. Sin embargo, dada su lógica, no siempre puede resultar una herramienta útil, puesto que no todos los gastos realizados en interés de la empresa generan rentas, o tienen la potencialidad de generarlas.

Así, en primer lugar, respecto de la interpretación más estricta de este criterio, como señala el profesor Vergara (2019, p. 137), «ningún gasto cumple con la regla general, debido a que los únicos desembolsos que se asocian directamente a un ingreso no se clasifican como gastos, sino que ellos son costos». Dicho criterio podría llevar al absurdo de entender que no se pueden aceptar como gastos, por ejemplo, las cuentas de agua o electricidad de una empresa de seguros, por no tener ningún ingreso claro con el cual asociarlo.

En segundo lugar, dicho criterio desconocería los desembolsos destinados a disminuir egresos o prevenir pérdidas, toda vez que estos no generan ni podrían generar ingreso alguno. En este sentido, a diferencia de lo que ocurre en otros países del mundo⁴⁵, la regulación nacional, hasta antes de la entrada en vigencia de la Ley N°21.210, limitaba los gastos a la generación de ingresos y no consideraba a los gastos vinculados a la mantención y conservación de la fuente de la renta dejando, en principio, fuera de su alcance los gastos dirigidos a este fin. Por este motivo, la jurisprudencia administrativa y judicial se vio en la necesidad de aceptar este tipo de desembolsos de forma casuística⁴⁶, sin realizar un análisis que justifique su relación con este criterio interpretativo, dando cuenta de los problemas de

⁴⁵ Véase punto relativo a derecho comparado.

⁴⁶ Por ejemplo, véase lo señalado en la sentencia dictada por la Corte Suprema en causa Rol N°9.419-2010.

consistencia y de los errores de sistematización incurridos en la interpretación de la norma.

Esto resulta particularmente relevante en los casos objeto de estudio, dado que, especialmente en los acuerdos conciliatorios o en los avenimientos, los motivos por los cuales se puede llegar a un eventual acuerdo pueden ir desde proteger la imagen de la empresa a disminuir los egresos originados en una eventual sentencia desfavorable. De este modo, lo que se busca hacer presente es que hay desembolsos derivados de una resolución de conflicto que, sin generar ingresos, permiten controlar contingencias futuras y que se pueden ver afectados por la aplicación irrestricta de este principio.

En tercer lugar, tampoco permite dar cuenta de los gastos dirigidos a la generación de activos intangibles, como puede ser el posicionamiento de la marca o la creación y protección del *know how*, cuyo efecto en la renta bruta puede llegar a ser imposible de determinar.

Finalmente, resulta cuestionable, por un tema de temporalidad, el juzgar la necesidad de una conducta en consideración a sus resultados y no estrictamente en base a las consideraciones tenidas al momento de su desembolso. Recordemos que es prácticamente imposible, en el ámbito de los negocios, tener certeza que cierta conducta tendrá un resultado determinado, por lo que no es poco frecuente que una empresa realice gastos que en definitiva no generan, directa o indirectamente, ingreso alguno, aun cuando al momento de incurrir en ellos se esperaba que lo hicieran.

El problema de analizar estos desembolsos de forma posterior a la obtención de sus resultados, es que dicho análisis, en general, tenderá a encontrarse viciado por sesgos cognitivos. Ejemplo de lo anterior encontramos en el denominado «sesgo retrospectivo»⁴⁷, toda vez que, ya conocido el resultado, existe una alta probabilidad de que el ente encargado de valorar la conducta tienda a calificarlo como inidónea para el fin buscado, aun cuando en un primer momento haya sido razonable.

De este modo, el uso de esta herramienta interpretativa genera los siguientes problemas:

- Confunde el concepto de costos con el concepto de gasto;
- No permite considerar los gastos relacionados con la conservación de la fuente;
- No permite dar cuenta de los gastos dirigidos a la generación de activos intangibles;
- Implica analizar un gasto en base a sus resultados y no en base a los antecedentes que se tuvieron a la vista al momento de su desembolso.

3.1.4 Impacto de los criterios analizados en los gastos derivados de la solución de conflictos

Dado que los criterios interpretativos han sido poco consistentes entre sí, variando según las circunstancias de hecho de cada caso en particular, no resulta

⁴⁷ Entendido tal como la tendencia a asignarle erróneamente una alta probabilidad a un evento de probable ocurrencia por el simple hecho de que terminó ocurriendo (Joll et al., 2004).

posible establecer parámetros claros respecto de la forma en que se abordan y analizan los gastos derivados de mecanismos resolutivos de conflictos.

En este sentido, no hay claridad sobre el tipo de obligatoriedad requerido, qué se debe entender para estos efectos como gastos del giro, ni hay claridad sobre la aplicación del principio de correlación ingreso-gasto y, en caso que se entienda aplicable, difícilmente permitiría deducir los gastos originados como consecuencia del uso de los equivalentes jurisdiccionales, dado que normalmente dicen relación con la disminución de egresos o de la conservación de la fuente de la renta, y no con la generación de ingresos.

De este modo, no solo no hay claridad respecto de la procedencia o aplicación de dichos requisitos, sino que estos tampoco permiten responder, adecuadamente, a la naturaleza de este tipo de gastos.

3.2 Utilidad de establecer un criterio interpretativo sustantivo relativo a la necesidad de los gastos

En Chile, la forma como se ha analizado el concepto de «necesariedad» ha sido sumamente casuística, limitándose a establecer, en general, requisitos poco consistentes que permitan descartar o aceptar ciertos gastos en virtud de su cumplimiento o incumplimiento, pero que malamente permiten analizar la naturaleza de la operación cuestionada.

En este sentido, según Vergara (2019), la jurisprudencia se ha limitado a definir el concepto de «necesariedad», cayendo en un excesivo formalismo y desatendiendo su desarrollo histórico y su contexto. Señala que la historia de las

diferentes regulaciones es, por un lado, uno de los elementos del método de interpretación contemplado en el Código Civil y, por otro lado, una herramienta esencial para poder contextualizar y entender las leyes vigentes. En relación al tema en estudio, y luego de realizar un acabado análisis de la evolución histórica de la norma, el profesor Vergara destaca que el término «necesario» en su origen no era empleado de forma literal, de hecho, ni siquiera era utilizado de una manera medianamente técnica. De este modo, si el legislador recurrió a un término vago y sin pretensiones técnicas como el de «necesario», es dable entender que buscaba que su interpretación sea más amplia o flexible, por lo cual resulta a lo menos cuestionable que se recurra a una interpretación formalista y restrictiva de la norma.

A fin de dar con una herramienta interpretativa adecuada, es necesario identificar los conflictos que pueden surgir entre los dos agentes involucrados. Así, por un lado, desde un punto de vista fiscal, se busca que únicamente se deduzcan de la base imponible del impuesto a la renta aquellos gastos que efectivamente se relacionan con la generación de la renta, evitando que por esta vía el contribuyente disminuya artificiosamente la base imponible del impuesto de primera categoría. Ejemplo de lo anterior, pueden ser acuerdos judiciales o extrajudiciales derivados de incumplimientos contractuales entre empresas relacionadas, donde el único objetivo es traspasar utilidades de una empresa a otra.

Por otro, encontramos el interés de los particulares que buscan plena libertad en el desarrollo de sus actividades económicas, evitando que la actividad fiscal incida en sus decisiones de negocios, afectando la eficiencia de sus operaciones. Ejemplo de lo anterior viene dado con las conciliaciones laborales, donde en

muchas ocasiones el empleador no logra llegar a acuerdos con sus trabajadores o ex trabajadores, en razón de que la tributación que afectaría a dicho desembolso haría que el acuerdo sea más gravoso que un eventual resultado desfavorable⁴⁸.

Al analizar esta situación, autores como el citado profesor Vergara (2019) han cuestionado que los tribunales de justicia no se hayan pronunciado respecto que, la valoración realizada por el ente fiscal pueda pasar de una mera revisión de legalidad de la deducción de los gastos aplicada a la renta líquida, a una injerencia en la administración de la empresa, determinando de qué forma se debe o no gestionar el negocio -sancionando la conducta contraria-, lo que no se encuentra contemplado en nuestra legislación, siendo la regla general, precisamente, la no injerencia del Estado en las actuaciones de los particulares.

Es por ello que una herramienta interpretativa útil sería aquella que permita asegurar al agente económico el libre ejercicio de su actividad y la no injerencia estatal en sus actividades, y, por otro lado, asegurar al Fisco que no se afecte la recaudación a través de la desviación de ingresos de un sujeto a otro mediante la deducción de gastos.

3.3 Razonabilidad de los actos de la administración de la empresa como criterio interpretativo

Según señala Vergara (2019), la doctrina extranjera ha tendido a señalar que todo desembolso incurrido en el contexto de un negocio debería ser deducible, a

⁴⁸ Problemática que ha sido expresamente considerada en la causa Rol N° 809-2.010 de la Corte de Apelaciones de Santiago, criterio que fue confirmado por la Corte Suprema en causa Rol N° 9.419-2010.

menos que el mismo tenga una naturaleza personal; corresponda a un bien de capital, en cuyo caso se recupera según reglas especiales (depreciación); no sea deducible en todo o en parte por aplicación de una política fiscal fijada por el legislador; o sea calificado como no razonable.

En general, el derecho chileno recoge los tres primeros elementos señalados, dejando como punto de discusión si se incorpora o no un criterio de razonabilidad. En este sentido, este concepto ha sido tratado de forma tangencial y aislada por el Servicio, al señalar, por ejemplo, que una indemnización voluntaria contenida en un acta de conciliación laboral podrá ser deducida como gasto siempre que, entre otras circunstancias particulares, exista una razonabilidad del gasto, considerando tanto la naturaleza del desembolso como su monto⁴⁹.

En lo relativo al texto legal, el artículo 31, inciso segundo de la LIR, incorpora la razonabilidad como un criterio al momento de aceptar la deducción de un gasto incurrido en el extranjero. Igualmente, el artículo 31 N° 6 habla de razonabilidad del gasto para la deducción de las remuneraciones pagadas a personas con poder de decisión en la empresa. Además, a través de la reforma introducida mediante la Ley N° 21.210, se amplió el concepto de razonabilidad al monto de las remuneraciones pagadas a los socios de sociedades de personas o a algunos de sus relacionados.

Ahora bien, ¿qué debemos entender como un gasto razonable?, si bien en un primer momento, da la impresión que dicha interpretación deriva en el mismo problema interpretativo actual (cambiar un concepto indeterminado por otro),

⁴⁹ Oficio N° 648, de 09.04.2018.

veremos que no es tan así. Cuando se analiza la razonabilidad de un desembolso, en lugar de atender a nociones u obligatoriedad estricta, es posible tomar en consideración los elementos económicos en torno a las operaciones. De este modo, un parámetro coherente para medir dicha razonabilidad dice relación la relación de estos con una gestión diligente realizada en interés de la empresa.

Este parámetro no busca coadministrar ni establecer cómo se debe gestionar un negocio, sino que simplemente buscaría determinar si el administrador efectuó los desembolsos en cumplimiento de los deberes fiduciarios propios del cargo, a fin de dar cuenta que la finalidad que los motiva es el beneficio de la empresa.

Esta idea ya ha sido desarrollada, con algunos matices, por la doctrina francesa bajo el nombre de «teoría del acto anormal de gestión», en virtud de la cual, según señala Fraga (2013), reconociendo la plena libertad de las empresas de adoptar las decisiones que estimen convenientes para el adecuado desarrollo de sus actividades, se requiere que, para aceptar la deducibilidad de un gasto, este se origine en decisiones que sean adoptadas en interés de la empresa y no de terceros, así como aquellos que sin producir un beneficio anormal para un tercero, implican riesgos innecesarios y exagerados para la sociedad de comercio, en relación con aquellos riesgos que habría asumido un buen administrador para mejorar los resultados económicos.

En este sentido, en Chile se reconocen los deberes de diligencia, cuidado y de lealtad como los elementos básicos de los deberes fiduciarios que les son exigibles a directores y gerentes de sociedades anónimas en base a un análisis

sistemático de lo dispuesto en el Título IV De la Administración de la Sociedad, de la Ley N.º 18.046 de 1981(Pfeffer, 2015).

Respecto de dichos deberes, y sin pretender realizar un análisis exhaustivo de la materia, es posible señalar lo siguiente:

i. Deber de diligencia y cuidado:

A nivel normativo, el artículo 41 de la Ley de Sociedades Anónimas señala que es deber de los directores emplear, en el ejercicio de sus funciones, el cuidado y diligencia que los hombres emplean ordinariamente en sus propios negocios, equivalente al estándar de culpa leve establecido en el artículo 44 del Código Civil, también denominado «estándar del buen padre de familia», el cual toma como parámetro la diligencia de un hombre juicioso y diligente.

Este elemento pareciera ser considerado por el Servicio en algunos oficios⁵⁰, cuando ha señalado la idea de un «actuar diligente» como parámetro valorativo al determinar la procedencia o improcedencia de la deducción de un gasto.

En este sentido, según Aedo (2014), la culpa se emplea como herramienta de distribución de riesgos, estableciendo un ámbito en que el potencial dañante debe responder y un ámbito en que la propia víctima debe adoptar medidas de precaución. De esta manera, una administración actuará de forma diligente en la medida que realice una adecuada ponderación de los riesgos y realice las gestiones necesarias para reducirlos, evitando asumir riesgos innecesarios.

⁵⁰ A modo ejemplar, véase Oficio N° 2.152/2013 y Oficio N° 561/2017.

De este modo, hay que tomar en consideración que hay actividades que son inherentemente más riesgosas que otras, como, por ejemplo, si comparamos la tasa de accidentes laborales de la actividad minera con la de las asesorías tributarias. Así, es difícil concebir que en el ejercicio de una faena minera no ocurra ningún tipo de accidente laboral, por más diligente que sea la empresa capacitando a sus trabajadores, estableciendo protocolos y otorgándole los medios de seguridad necesarios; ya sea por propia negligencia del trabajador o por eventos naturales, las probabilidades de que ocurran accidentes son altas, al igual de que estas situaciones se terminen judicializando, por lo que resulta necesario determinar cuándo una situación puede ser imputada a la empresa y cuando a un tercero, lo cual implica riesgos que la empresa puede buscar minimizar mediante la suscripción de algún mecanismo alternativo a la solución de conflictos.

De este modo, al realizar un análisis sobre la necesidad de un gasto, este no se debería agotar con su obligatoriedad, su relación con el giro y la relación ingreso-gasto, sino que este estudio deberá analizar las características de la actividad, los riesgos inherentes a ella, las conductas que una persona justa y diligente tomaría para asumir o minimizar los riesgos y la participación que terceros puedan tener sobre el resultado.

ii. Deber de lealtad:

En virtud de este deber, corresponde al administrador el anteponer siempre y en todo momento el interés social por sobre cualquier otro interés que se pueda presentar al momento de tomar la respectiva decisión. En este sentido, el numeral

7 del artículo 42 de la Ley de Sociedades Anónimas prohíbe a los directores practicar actos ilegales o contrarios a los estatutos o al interés social o usar de su cargo para obtener ventajas indebidas para sí o para terceros relacionados en perjuicio del interés social.

De este modo, no daría cuenta de una administración leal, por ejemplo, el incurrir en conductas ilícitas, ni el realizar operaciones con empresas relacionadas o de terceros que no son efectuadas en miras al interés social. Dicho criterio, aunque de forma indirecta, habría sido recogido por la jurisprudencia nacional en el ya comentado caso de Farmacias Ahumada S.A., al entender que el hecho de que el fundamento del acuerdo conciliatorio naciera de una conducta ilícita -colusión- permitía calificar el gasto como no obligatorio, precisamente por tratarse de una conducta irregular impropia de la actividad económica desarrollada por la sociedad.

4. CONCLUSIONES

Finalmente y validando la hipótesis planteada, se concluye que la jurisprudencia ha sido incapaz de desarrollar criterios interpretativos consistentes u ofrecer herramientas hermenéuticas suficientes que permitan delimitar qué casos y bajo qué supuestos serán deducibles los gastos derivados de la solución de un conflicto, dado que no ha sido consistente en la determinación del alcance de algunos de los parámetros, así como porque estos tampoco no son suficientes para responder a las características particulares de algunos de estos mecanismos. En este sentido, pareciera que la inconsistencia en los criterios utilizados se debe, al menos en parte, a que no hay claridad de la metodología de análisis a utilizar, ni del objetivo o alcance de la norma.

Es por ello que resulta útil desarrollar nuevos criterios interpretativos que permitan dar la flexibilidad buscada al concepto de gasto necesario, resguardando los intereses tanto de los contribuyentes como del Fisco.

Bajo este contexto, el uso del criterio de razonabilidad de los gastos de la administración, entendiendo como tal, a la exigencia de que los desembolsos incurridos por una empresa no sean contrarios a los deberes fiduciaros de la administración del negocio, puede resultar sumamente útil como herramienta interpretativa, otorgando mayor claridad al contribuyente, al contextualizar cuándo un gasto podría o no ser calificado como necesario, así como también ayuda a la administración a determinar y argumentar en qué casos un gasto debe ser rechazado. Lo anterior, permite reconocer la autonomía en la gestión de los

negocios de la empresa y valorar los gastos en su mérito, incluyendo consideraciones como la naturaleza de la actividad y sus riesgos inherentes, la diligencia de los actos de la administración, la primacía del interés de la empresa y la exigencia de la legalidad de los actos que originan los desembolsos.

5. BIBLIOGRAFÍA

5.1 Libros

- Atienza, M., 2001. *El sentido del Derecho*. Editorial Ariel S.A. España.
- Báez, A., 2005. *Normas contables e impuesto sobre sociedades*. Editorial Aranzadi, SA, Navarra.
- Carnelutti, F., 1944. *Sistema de derecho Procesal Civil*. Editorial UTEHA. Buenos Aires.
- Colombo, J., 1997. *Los Actos Procesales*. Editorial Jurídica de Chile. Santiago.
- Corral, H., 2009. *Estudios jurídicos en homenaje a Pablo Rodríguez Grez*, coord. Enrique Alcade y Hugo Fábrega, Universidad del Desarrollo, Santiago.
- Eguía, J., 2013. *Precios de Transferencia. Análisis técnico y metodológico para su aplicación en Chile*. Editorial Thomson Reuters. Santiago de Chile.
- Endress, S., 2005. *Tributación del propietario de empresas*. Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile.
- Fraga, L., 2013. *70 años del impuesto sobre la renta en Venezuela*, coord. Juan Korody. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas.
- Hart H., 1995. *El concepto del derecho*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina.
- Jarach D., 2004. *Finanzas Públicas y Derecho tributario*. Abeledo-Perrot. Buenos Aires, Argentina.
- Nino, C., 1987. *Introducción al Análisis del Derecho*. Editorial Ariel. España.
- Sotomayor, R., 2005. *Concepto general de los gastos necesarios*. Editorial Metropolitana, Santiago de Chile.

5.2 Revistas

- Aedo, C. 2014. "El concepto normativo de la culpa como criterio de distribución de riesgos. Un análisis jurisprudencial". *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 41 N° 2, pp. 705 - 728.
- Benites, M. 2014. "Responsabilidad social: ¿un regalo o un gasto necesario? Entre el buen gobierno corporativo y la determinación del impuesto a la renta". *Derecho PUCP*. Vol. 72, pp. 241-252.
- Gallardo, P. 2017. "Análisis de la evolución histórica del concepto gastos necesarios para producir la renta - Costas judiciales como gasto necesario para producir la renta". *Revista de Estudios Tributarios*, (17), pp. 73-112.
- Jequier, E. 2018. "La ejecución del acuerdo de mediación en asuntos civiles y comerciales. Una revisión impostergable." *Revista de derecho* (Valdivia), VOL. XXXI N°2, pp.71-93.
- Jolls C., Sunstein C. y Thaler R. 1998. "A Behavioral Approach to Law and Economics". *Stanford Law Review*, Vol. 50, pp. 1471-1550.

- Macho, M. 2003. “Algunos ejemplos de paradojas”. *Sigma: revista de matemáticas = matematika aldizkaria*, Vol. 22, págs. 127-138.
- Pfeffer, F. 2015. “Deber de lealtad de directores y gerentes de sociedades anónimas al interior de un grupo de sociedades, a propósito del denominado Caso Cascadas”. *Revista Actualidad Jurídica*, Vol. 32, pp. 210-211.
- Santiváñez, J. 2009. “Sobre la causalidad de los gastos deducibles para efectos del impuesto a la renta. Un enfoque empresarial.” *Contabilidad y Negocios*, Vol. 4, N° 7, pp.17-22.
- Vergara, G. 2019. “Gastos necesarios, crítica a una interpretación formalista”. *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, Vol 5, pp. 122-165
- Villar, F. 2018. “Los argumentos dialécticos de Eubúlides de Mileto: el Mentiroso, el Sorites, el Velado y el Cornudo”. *Factótum*, Vol. 19, pp. 48-59.

5.3 Tesis

- Marambio, O. “*El principio de correlación de gastos con ingresos y criterios de diferimiento de gastos y su incidencia en la determinación del impuesto de primera categoría.*” Tesis para optar al grado de magister en tributación. Universidad de Chile, Santiago, 2018.

5.4 Leyes y Reglamentos

- Ley, No. 1.552, Que aprueba el Código de Procedimiento Civil Código de Procedimiento Civil. Ministerio de Justicia, Chile. Promulgada 28/08/1902, Última versión 14/05/2019.
- Ley, No. 3.996, Que establece un impuesto sobre las rentas. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 02/01/1924, Única versión.
- Decreto Ley, No. 824, Aprueba texto que indica de la Ley sobre impuesto a la renta. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 27/12/1974, Última versión 05/02/2020.
- Decreto con Fuerza de Ley, No. 1, Fija texto refundido, coordinado y sistematizado del Código Civil; de la ley N°4.808, sobre Registro Civil, de la Ley N°17.344, que autoriza cambio de nombres y apellidos, de la Ley N° 16.618, Ley de menores, de la Ley N° 14.908, sobre abandono de familia y pago de pensiones alimenticias, y de la Ley N°16.271, de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones. Ministerio de Justicia, Chile. Promulgada 16/05/2000, Última versión 24/02/2020.
- Ley, No.19.880, Que establece bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la administración del Estado. Ministerio Secretaría General de la Presidencia, Chile. Promulgada 22/05/2003, Última versión 22/05/2017.
- Ley, No. 21.210, Que moderniza la legislación tributaria. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 13/02/2020, Única versión.
- Circular N°7, sobre gastos menores por concepto de carga y descarga a deducir por los contribuyentes transportistas de carga ajena para el año 1991. Servicio de Impuestos Internos, Chile. De fecha 22 de enero de 1992.

5.5 Jurisprudencia Administrativa

- Oficio Ordinario N°355, del año 1994, emitido por el Servicio.
- Oficio Ordinario N°200, del año 1999, emitido por el Servicio.
- Oficio Ordinario N°2.609, del año 2000, emitido por el Servicio.
- Oficio Ordinario N°2.491, del año 2005, emitido por el Servicio.
- Oficio Ordinario N°1.695, del año 2010, emitido por el Servicio.
- Oficio Ordinario N°1.320, del año 2011, emitido por el Servicio.
- Oficio Ordinario N°490, del año 2013, emitido por el Servicio.
- Oficio Ordinario N°137, del año 2016, emitido por el Servicio.
- Oficio Ordinario N°163, del año 2016, emitido por el Servicio.
- Oficio Ordinario N°2.984, del año 2016, emitido por el Servicio.
- Oficio Ordinario N°561, del año 2017, emitido por el Servicio.
- Oficio Ordinario N°740, del año 2017, emitido por el Servicio.
- Oficio Ordinario N°2.357, del año 2017, emitido por el Servicio.
- Oficio Ordinario N°648, del año 2018, emitido por el Servicio.
- Oficio Ordinario N°2.388, del año 2018, emitido por el Servicio.
- Oficio Ordinario N°2.413, del año 2018, emitido por el Servicio.

5.6 Jurisprudencia Judicial

- Sentencia dictada por la Corte Suprema en causa Rol N°723-1999.
- Sentencia dictada por la Corte Suprema en causa Rol N°886-1999.
- Sentencia dictada por la Corte Suprema en causa Rol N°9.419-2010.
- Sentencia dictada por la Corte Suprema en causa Rol N°9.606-2011.
- Sentencia dictada por la Corte Suprema en causa Rol N°2.955-2012.
- Sentencia dictada por la Corte Suprema en causa Rol N°8.421-2013.
- Sentencia dictada por la Corte Suprema en causa Rol N°7.855-2013.
- Sentencia dictada por la Corte Suprema en causa Rol N°17.231-2013.
- Sentencia dictada por la Corte Suprema en causa Rol N°2.032-2014.
- Sentencia dictada por la Corte Suprema en causa Rol N°5.566-2014.
- Sentencia dictada por la Corte Suprema en causa Rol N°14.771-2014.
- Sentencia dictada por la Corte Suprema en causa Rol N°24.839-2014.
- Sentencia dictada por la Corte Suprema en causa Rol N°31.985-2014.
- Sentencia dictada por la Corte Suprema en causa Rol N°32.120-2014.

- Sentencia dictada por la Corte Suprema en causa Rol N°1.814-2015.
- Sentencia dictada por la Corte Suprema en causa Rol N°1.854-2015.
- Sentencia dictada por la Corte Suprema en causa Rol N°3.263-2015.
- Sentencia dictada por la Corte Suprema en causa Rol N°3.357-2015.
- Sentencia dictada por la Corte Suprema en causa Rol N°7.092-2015.
- Sentencia dictada por la Corte Suprema en causa Rol N°18.136-2015.
- Sentencia dictada por la Corte Suprema en causa Rol N°7.419-2016.
- Sentencia dictada por la Corte Suprema en causa Rol N°19.825-2016.
- Sentencia dictada por la Corte Suprema en causa Rol N°27.972-2016.
- Sentencia dictada por la Corte Suprema en causa Rol N°32.880-2016.
- Sentencia dictada por la Corte Suprema en causa Rol N°35.182-2016.
- Sentencia dictada por la Corte Suprema en causa Rol N°49.926-2016.
- Sentencia dictada por la Corte Suprema en causa Rol N°78.976-2016.
- Sentencia dictada por la Corte Suprema en causa Rol N°5.986-2017.
- Sentencia dictada por la Corte Suprema en causa Rol N°10167-2017.
- Sentencia dictada por la Corte Suprema en causa Rol N°31.777-2017.
- Sentencia dictada por la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago, en causa Rol 1064-1984, de la Corte de Apelaciones de Santiago. Publicada en la “Revista de Impuesto”, N°8, Editorial Cono sur, Chile, pp. 43.
- Sentencia dictada por la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago, en causa Rol N° 809-2.010.
- Sentencia dictada por la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago, en causa Rol N°64-2015.
- Sentencia dictada por el Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, causa RIT GR-15-00427-2013.

6 VITA

Roberto van Hasselt Garrido es abogado, Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales por la Universidad Austral de Chile y, actualmente, se desempeña como abogado del Departamento del Departamento Jurídico de la XIV Dirección Regional Metropolitana Santiago Poniente del Servicio de Impuestos Internos. Anteriormente, desempeñó funciones de abogado en materias corporativas y tributarias en RSM Auditores Consultores Limitada.

En cuanto a sus estudios, cursó el Diplomado en Planificación Tributaria de la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile, así como el Magíster en Tributación en la misma casa de estudios.

Finalmente, publicó un artículo denominado “El estándar de prueba en materia infraccional” en la Revista de Estudios Tributarios del Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.