



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

Tesis para optar al grado de Magíster en Tributación

Alumna: Vanesa Vidal Chavarría
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.

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	12
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.....	18
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	21
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».....	23
2.4.2 Obligatoriedad y necesidad del gasto.....	24
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. CONTENIDO Y ALCANCE DE LAS MODIFICACIONES LEGALES A LOS GASTOS NECESARIOS	31
3.1 Antecedentes Ley N°21.210 que moderniza la legislación tributaria.....	31
3.1.1 Mensaje Presidencial	31
3.1.2 Tramitación Parlamentaria	33
3.2 Análisis de las modificaciones introducidas al artículo 31 de la LIR.....	34

TABLA DE CONTENIDOS (continuación)

3.2.1	El concepto de gasto necesario y su nuevo contenido.....	35
3.2.2	Los requisitos para la deducción de los gastos especiales	38
3.2.3	Los nuevos gastos especiales del artículo 31 de la LIR.....	39
3.2.4	La situación de los desembolsos originados en la solución de conflictos frente a las modificaciones al artículo 31 de la LIR.....	45
4.	CONCLUSIONES	50
5.	BIBLIOGRAFÍA.....	53
6.	VITA.....	58

RESUMEN EJECUTIVO

El trabajo revisa el tratamiento tributario que se le ha dado al concepto de «gasto necesario» y analiza las modificaciones que se introducen con la reciente dictación de la Ley N°21.210. Dicho análisis parte de la base que la ley no provee de herramientas interpretativas suficientes para establecer cuándo los desembolsos originados en los acuerdos entre partes serán o no considerados gastos necesarios para producir la renta. Definir esto resulta especialmente relevante dados los distintos casos sobre colusión que han sido divulgados a la opinión pública y el tratamiento tributario que corresponde aplicar a los desembolsos originados en ellos.

De esta manera, se ha efectuado la revisión de los pronunciamientos del Servicio de Impuestos Internos y de los Tribunales de Justicia, y de la experiencia comparada, para luego analizar en detalle el nuevo concepto de «gasto necesario» incorporado por la Ley N°21.210, los elementos que este comprende y el criterio que subyace a las modificaciones en esta materia, estableciendo el impacto y los efectos de estas sobre sobre los desembolsos originados en los acuerdos entre partes y, en general, sobre cualquier otro tipo de desembolso.

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 por la doctrina, la jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos (en adelante, el Servicio) y los Tribunales de Justicia en forma constante 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 (pauza 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 siguiente: «La ley ha sido incapaz de 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 o refutar la hipótesis planteada, se desarrollará el tratamiento que la Ley N°21.210 otorga a los gastos en la solución de conflictos; tanto al modificar el concepto de gasto necesario, como al incorporar numerales al listado de gastos del giro. Ello, con la finalidad de identificar si estas modificaciones entregan herramientas hermenéuticas adecuadas para tratar dichos gastos.

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) Establecer si la Ley N° 21.210 incorpora nuevos elementos al concepto de «gasto necesario» que orienten su interpretación y aplicación.
- b) Establecer si, a partir de las modificaciones al concepto de «gasto necesario» es posible extraer principios, pautas o criterios que ayuden a fundamentar la interpretación y aplicación de dicho concepto.
- c) Determinar si los elementos que se establezcan y los principios que se extraigan permiten clarificar la interpretación y aplicación del concepto de «gasto necesario» frente a los desembolsos originados en las alternativas a la solución de conflictos.

1.4 Metodología

Al efectuar el análisis de las modificaciones introducidas por la Ley N°21.210, al concepto de «gasto necesario» predominará la utilización del método inductivo, en tanto, se intentará identificar y explicar los elementos y principios que se detecten en dicho análisis, buscando la forma de interpretar y aplicar el concepto en cuestión. Asimismo, se utilizará el método dogmático, en tanto se pretende explicar la forma en que se ha entendido y aplicado el concepto de «gasto necesario», cómo este fue modificado por la reforma de la Ley N°21.210 y las consecuencias de estas modificaciones respecto de los desembolsos en estudio.

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 o por aplicación de la ley. Tal es el caso de los desembolsos que son el resultado de medidas adoptadas por las partes en sus relaciones contractuales; por aplicación directa de la ley por parte de ciertos organismos estatales, sin que sea una manifestación de la potestad sancionatoria estatal¹; 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 particularmente 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

¹ La potestad sancionatoria estatal, o de policía, es una de las actividades que desarrolla la Administración Pública, según la cual, limita los derechos de los administrados mediante el ejercicio de la coacción. Dicho de otro modo, a través de esta potestad, ejerce limitaciones, impone conductas y ajusta aquéllas a las exigencias del interés fiscal (Bermúdez, 2013). Desde el punto de vista tributario, se reconocen dos vertientes, aquella que rige para las simples infracciones y aquella aplicable a los delitos tributarios. La primera persigue sancionar el incumplimiento de obligaciones tributarias formales o accesorias; la segunda, persigue la imputación administrativa de un delito tributario (Zurita, 2017).

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 de 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 riesgos² 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

² 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.

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 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 administrativas³. 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

³ 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...».

previstas en la ley. Pero también puede actuar como contraparte en un contrato⁴. En dicho contexto, puede pactar cláusulas penales cuya ejecución se dispondrá mediante la emisión de una resolución administrativa⁵.

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

⁴ El Servicio ha señalado que, si bien el artículo 21 inciso 2º 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 2º (Oficio N°561/2017).

⁵ Oficio N°2.491/2005.

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 rechazados⁶. Dentro de estos desembolsos no se considera expresamente a aquellos que se originan o provienen de una solución de conflictos, sin embargo,

⁶ 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.

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.

2.2.1 Requisitos de los desembolsos para ser aceptados como gastos

En términos generales, el Servicio⁷ y los Tribunales⁸, 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.

⁷ A modo ejemplar, se ha identificado los requisitos indicados en los Oficios N°2.357/2017 y N°2.413/2018.

⁸ Gallardo (2017) al abordar el concepto de gasto necesario, analiza los pronunciamientos de la Corte Suprema, identificando los requisitos señalados.

- d) Deben corresponder al ejercicio en que se está determinando la renta.
- e) Se deben relacionar directamente con el ejercicio o giro del contribuyente⁹.
- f) No se deben encontrar rebajados como costo directo de acuerdo al artículo 30 de la LIR.
- g) No se debe tratar de gastos que la ley declare como «no deducibles»¹⁰.

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.

⁹ Tanto la jurisprudencia del Servicio como de la Corte Suprema ha sido inconsistente 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.

¹⁰ 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.

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»¹¹.

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»¹².

A mayor abundamiento, podemos agregar que, respecto de la naturaleza del gasto, dicha corte lo ha calificado como un beneficio tributario¹³, 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

¹¹ 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.

¹² Sentencia dictada por la Corte Suprema en causa Rol N°27.972-2016.

¹³ 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°7.855-2013.

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.

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 judicial¹⁴ que la ordenaba¹⁵, así como de aquellas convenidas en un acta de conciliación suscrita para poner fin a un juicio laboral¹⁶, el Servicio estableció que, en sí, dichas indemnizaciones no 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 análogo¹⁷, 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

¹⁴ 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.

¹⁵ Oficio N°355/1994.

¹⁶ Oficio N°648/2018.

¹⁷ Oficio N°2.491/2005.

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.

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 garantía¹⁸ 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

¹⁸ Oficio N°1.695/2010.

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 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 terceros¹⁹. 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 contribuyente²⁰. 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,

¹⁹ Oficio N°355/1994 y Oficio N°200/1999.

²⁰ 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.

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 contribuyente²¹.

Finalmente, como tercer criterio, el Servicio rechaza los desembolsos que tienen carácter de multa y que nacen de la aplicación de cláusulas penales por incumplimientos contractuales, entendiendo que son situaciones evitables²². 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 deducción²³.

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.

²¹ Oficio N°163/2016.

²² Oficios N°1695/2010 y N°1.320/2011.

²³ Oficio N°561/2017.

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 1924²⁴ 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 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»*²⁵. 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

²⁴ 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.

²⁵ A modo ejemplar, sentencias dictadas por la Corte Suprema, en causas Rol N°886-1999; N°723-1999; y N°19.825-2016.

antigua jurisprudencia ha calificado de tales, según el rango social, los aretes de brillantes»²⁶.

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 el origen directo del desembolso, esto es, su exigibilidad legal²⁷ (obligatoriedad jurídica o formal), sin embargo, cuando la Corte ahonda en el alcance de la obligatoriedad, pareciera enfocarse en el origen primitivo o indirecto²⁸, 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 «necesidad 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 determinar²⁹.

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

²⁶ Sentencia dictada por la Corte de Apelaciones de Santiago, causa Rol N°1064-1984.

²⁷ A modo ejemplar, sentencias dictadas por la Corte Suprema, en causas Rol N°3.263-2015 y N°17.231-2013.

²⁸ A modo ejemplar, sentencias dictadas por la Corte Suprema, en causas Rol N°19.825-2016; y N°1.854-2015.

²⁹ Sentencia dictada por la Corte Suprema, causa Rol N°32.120-2014.

actuar inadecuado del contribuyente, aun cuando se encontraba obligado a pagarla en razón de lo dispuesto por la sentencia³⁰.

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*»³¹.

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 país ³², 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 Suprema³³ 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*».

³⁰ Sentencia dictada por la Corte Suprema, en causas Rol N°32.880-2016.

³¹ Sentencia dictada por la Corte Suprema, en causas Rol N°7.092-2015.

³² Sentencia dictada por la Corte Suprema, en causa Rol N°49.926-2016.

³³ Sentencia dictada por la Corte Suprema, en causa Rol N°5.986-2017.

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 gasto³⁴, a una postura más laxa, limitándose a señalar que basta con que exista una potencialidad de generar rentas³⁵, 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 las operaciones que debe llevar adelante un contribuyente³⁶. 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»³⁷.

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

³⁴ A modo ejemplar, sentencias dictadas por la Corte Suprema, en causas Rol N°35.182-2016; N°10.167-2017; N°18.136-2015; N°3.357-2015; N°32.880-2016 y N°5.566-2014.

³⁵ A modo ejemplar, sentencias dictadas por la Corte Suprema, en causas Rol N°17.231-2013 y N°2.032-2014.

³⁶ Sentencia dictada por la Corte Suprema en causa Rol N°31.777-2017.

³⁷ A modo ejemplar, sentencias dictadas por la Corte Suprema, en causas Rol N°31.985-2014; N°1.814-2015; N°1.854-2015; N°32.880-2016.

aplicación del Impuesto Único del artículo 21 inciso 3° de la LIR³⁸ a las sumas pagadas con motivo del acuerdo conciliatorio. El Tribunal concluyó³⁹ que el pago no tendría la cualidad de generar renta, sino de disminuirla, además de ser voluntario, lo que permite concluir que no es un gasto necesario.

La Corte de Apelaciones de Santiago⁴⁰, 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

³⁸ Según la redacción de la norma, vigente hasta antes de la modificación incorporada mediante la Ley N°20.630.

³⁹ Sentencia dictada por el Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, en causa RIT GR-15-00427-2013.

⁴⁰ 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.

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.

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 latinoamericanos⁴¹ (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»,

señalando posteriormente 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

⁴¹ 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).

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, 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 jurídico⁴².

⁴² Art 15 letra f) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

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 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. CONTENIDO Y ALCANCE DE LAS MODIFICACIONES LEGALES A LOS GASTOS NECESARIOS

Se ha intentado establecer a lo largo del presente trabajo que el problema del gasto necesario radica, principalmente, en la vaguedad del concepto, lo que ha generado incertidumbre en su aplicación. Asimismo, se ha expuesto que la ley vigente hasta antes de la dictación de la Ley N°21.210 no entrega herramientas para reducir las imprecisiones del lenguaje, que permitan orientar en la interpretación del concepto y que, quienes están llamados a interpretar la ley y calificar jurídicamente los actos, así como la Doctrina, han obviado el problema de la vaguedad, intentando delimitar el alcance del concepto mediante la incorporación de mayor contenido en su definición, más no entregando herramientas interpretativas.

Dicho lo anterior, el objetivo de este capítulo es establecer si las modificaciones que introduce la reforma tributaria proveen de herramientas hermenéuticas suficientes para reducir la incertidumbre en la interpretación y aplicación del concepto de gasto necesario, permitiendo de esta manera anticipar de forma, más o menos segura, si un determinado desembolso será o no aceptado. Lo anterior, teniendo en consideración que la vaguedad en el lenguaje es inevitable, siendo improbable su total eliminación.

3.1 Antecedentes Ley N°21.210 que moderniza la legislación tributaria

3.1.1 Mensaje Presidencial

Con fecha 23 de agosto de 2018, se recibió en la Cámara de Diputados el Mensaje de S.E. el Presidente de la República con el que inicia el proyecto de ley

que moderniza la legislación tributaria. Como indica su nombre, su foco principal es la modernización de las normas tributarias, así como su simplificación. En este marco, propone también modernizar el concepto de gastos del giro de la empresa, fundado en que el Servicio ha aplicado esta norma especial antielusión de manera bastante extendida y privando a los contribuyentes de la posibilidad de deducir gastos que resultan en interés del negocio de la empresa, pese a no generar rentas de manera directa. Para estos efectos, propone que los gastos que puedan ser deducidos de la renta sean los que cumplan las siguientes condiciones:

«(a) que se encuentren vinculados directa o indirectamente al desarrollo del giro, entendiendo por tal el que se realiza para el desarrollo de las operaciones o negocios de la empresa o el que se efectúa en el interés de la misma; incluyendo gastos ordinarios, extraordinarios, habituales, excepcionales, voluntarios u obligatorios; (b) que sean razonables en cuanto a su monto, atendidas las circunstancias particulares del caso; (c) que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30; (d) que se encuentren pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente; (e) que tengan una causa lícita y no tengan su origen en comportamientos dolosos; y (f) que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio, en caso de fiscalización, a través de los medios de prueba que corresponda conforme a la naturaleza de los respectivos desembolsos».

Asimismo, la propuesta incluye modificaciones a diferentes gastos regulados en el artículo 31 de la LIR, como es el caso del gasto por pérdidas, depreciación, remuneraciones, entre otros. Incorpora, además, dos numerales nuevos, con lo que se hace cargo de los desembolsos incurridos con motivo de exigencias, medidas o condiciones medioambientales impuestas para la ejecución de proyectos (N°13), así como con aquellos ordenados por entidades fiscalizadoras o, acordados entre partes no relacionadas (N°14). Finalmente, cabe destacar que el proyecto propone modificar el enunciado del inciso 4° del artículo 31, exigiendo que los gastos

especiales regulados en la norma cumplan, además, con los requisitos generales del inciso 1° del artículo 31.

3.1.2 Tramitación Parlamentaria

Durante su tramitación, el proyecto de reforma fue objeto de diversas indicaciones del Ejecutivo. Respecto del tema en estudio resultan especialmente importantes aquellas presentadas el 03 de julio de 2019, que modifican el concepto de gasto necesario originalmente propuesto en el mensaje. De esta manera, la propuesta se reemplaza, explicando lo que se entendería por gastos necesarios y manteniendo los demás requisitos legales que la ley ya contempla.

La norma propuesta fue objeto de comentarios y observaciones tanto por parte de los parlamentarios como de quienes fueron invitados a las sesiones de la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados y del Senado. En particular, se apunta a su adecuación a un enfoque más comercial⁴³, no obstante, hay quienes sostienen que la norma aun requeriría una modernización que englobe mejor los supuestos tributarios y/o económicos⁴⁴.

Por otra parte, se discutió la incorporación de los dos nuevos numerales al artículo 31, principalmente lo que dice relación al N°14 propuesto. Al respecto, los senadores Montes, Lagos y Pizarro expresaron sus prevenciones respecto de los acuerdos que podrían generarse, en el marco de actuaciones reprochables o

⁴³ El Informe de la Comisión de Hacienda del Senado, así como el ex Director del Servicio de Impuestos Internos Javier Etcheverry valoran este sentido que tendría la nueva norma.

⁴⁴ El profesor Francisco Selamé estima que el objetivo modernizador de la propuesta no se cumple. Se destaca, también, lo expuesto por el profesor Francisco Saffie, al preguntarse cómo se definen los gastos necesarios, apuntando que se requiere una definición tributaria que atienda a la función del derecho tributario y no tan solo a la legalidad de las operaciones.

abusos de los contribuyentes, y que podrían derivar en desembolsos aceptados como gastos, reduciendo de esta manera su carga impositiva. A su juicio, estos gastos deberían ser improcedentes.

En definitiva, cabe hacer presente que la discusión en torno a este tema no analiza mayormente el cambio entre la propuesta original y la modificación del concepto de gasto necesario realizada en las indicaciones del 03 de julio de 2019, lo que habría resultado relevante para el análisis de ciertos desembolsos, especialmente, en lo que dice relación con la deducción de aquellos que tengan su origen en comportamientos reprochables de los contribuyentes, y que había sido considerada en la letra e) de la propuesta original.

3.2 Análisis de las modificaciones introducidas al artículo 31 de la LIR

Con fecha 29 de enero de 2020 el Congreso Nacional aprobó el proyecto de reforma tributaria, el cual fue publicado en el Diario Oficial el día 24 de febrero de 2020.

Luego de las indicaciones efectuadas el 03 de julio de 2019, lo modificado por los parlamentarios no varió sustancialmente del texto corregido por el Ejecutivo. En particular, interesa el estudio de 3 tópicos fundamentales para la comprensión de la materia en estudio, a saber, las modificaciones al concepto de gasto necesario, las incorporaciones al encabezado del inciso 4º del artículo 31 que regula la deducción de gastos especiales y la incorporación de 2 nuevos numerales al listado de gastos especiales.

3.2.1 El concepto de gasto necesario y su nuevo contenido

Según se adelantó, el legislador tributario introduce al inciso 1º del artículo 31 lo que entendería por «gasto necesario», señalando al respecto que estos serán *«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...»*.

De lo señalado, se destaca el nexo directo entre la necesidad y la aptitud del gasto, siendo este último el elemento determinante para concluir que un gasto es necesario. Al respecto, el término aptitud se define como *«cualidad que hace que un objeto sea apto, adecuado o acomodado para cierto fin»*⁴⁵.

Luego, el legislador introduce elementos de temporalidad para el análisis de la necesidad del gasto, advirtiendo que éste será necesario aun cuando la renta se genere en ejercicios posteriores a aquel en que se deduzca. Finalmente, se establece la finalidad del gasto, en términos amplios que engloban diversas situaciones en la ejecución de un negocio.

Ahora bien, en lo que dice relación con el término aptitud, en su definición se utilizan tres términos para explicar su contenido, los que se estiman tan vagos como aquel al cual definen. Ello obligará al intérprete y aplicador de la norma a establecer

⁴⁵ El diccionario de la Real Academia de la Lengua Española entrega 4 definiciones de «aptitud», aquella incorporada en el texto principal, además de las tres siguientes: Capacidad para operar competentemente en una determinada actividad; Capacidad y disposición para el buen desempeño o ejercicio de un negocio, de una industria, de un arte, etc.; Suficiencia o idoneidad para obtener y ejercer un empleo o cargo. Nos parece que estas tres definiciones resultan poco apropiadas para el contexto del análisis.

el contexto en el cual se realiza el desembolso para determinar si resulta o no apto, adecuado o acomodado para producir la renta.

En este sentido, se concuerda con lo indicado por el profesor Selamé en su exposición ante la Comisión de Hacienda del Senado, en que se apelará a la casuística para determinar cuándo se estará frente a un gasto que tenga aptitud para producir la renta. De esta manera, el intérprete y aplicador de la norma estará obligado a fundamentar su interpretación y la calificación que efectúe, al establecer si un desembolso es o no un gasto necesario para producir la renta.

Por otra parte, se estima que el sentido que el legislador le ha entregado al concepto de gasto necesario permitirá que desembolsos que anteriormente eran rechazados por el Servicio, hoy día puedan ser aceptados. En efecto, es indudable que hablar de un gasto que tenga aptitud para generar renta es menos restrictivo que exigir que el gasto haya sido inevitable, obligatorio, imprescindible o indispensable. En este sentido, mientras lo ineludible lleva consigo una correlación directa con la generación de una renta -de la forma que se ha entendido por el Servicio y por la jurisprudencia mayoritaria-, lo apto permite que, en los hechos, pueda no generarse efectivamente una renta. Lo importante será que, en abstracto, dicho gasto pueda tener como resultado una renta correlativa⁴⁶.

Esto último se relaciona directamente con la idea que introduce el legislador de que la renta que podría producirse al efectuarse el «desembolso apto» no deba

⁴⁶ O, como ya había señalado la jurisprudencia de la Corte Suprema, que tenga al menos la potencialidad de generar rentas. A modo ejemplar, sentencias dictadas por la Corte Suprema, en causas Rol N°17.231-2013 y N°2.032-2014.

obtenerse en el mismo ejercicio. La temporalidad en este caso, más que otorgar un mayor contenido al concepto de gasto necesario, le da una mayor laxitud al intérprete al analizar el caso concreto.

En cuanto a la finalidad que el gasto debe tener, esto es, asociado al interés, desarrollo o mantención del negocio, permite encauzar la vaguedad del término «aptitud». En efecto, un gasto va a ser apto y, por ende, necesario, si cumple con cualquiera de los fines establecidos en la norma. Al interpretar de esta manera se logra abarcar más desembolsos que no tienen una renta correlativa, pero si permitirán, por ejemplo, el desarrollo del negocio y, en el futuro, la generación de rentas, como es el caso del gasto especial incorporado en el N°13 del artículo 31.

De esta manera, la modificación al concepto de gasto necesario tiene la potencialidad de abarcar un mayor número de desembolsos que los aceptados hasta ahora. Por lo demás, se estima que las inclusiones de los elementos temporales y los fines del gasto obedecen de mejor manera a la realidad económica por la que un determinado negocio atraviesa. Por ejemplo, un desembolso que, en abstracto, tiene un gran potencial para generar ingresos a una empresa en el mismo ejercicio y en ejercicios futuros pero que, por los riesgos que conlleva no genera ingreso alguno o, incluso, una pérdida. Con la interpretación estricta que el Servicio maneja hasta la fecha, dicho desembolso podría considerarse un gasto rechazado al no producir una renta correlativa, no obstante, al entender que el gasto necesario, tal como se concibe con la nueva reforma atiende a la realidad económica de la empresa, dicho desembolso al haber tenido la aptitud de generar una renta, podrá ser igualmente aceptado, a pesar del resultado final.

Finalmente, se estima que los elementos temporales y teleológicos incorporados serán determinantes para la interpretación y calificación jurídica de un desembolso. Es decir, al establecerse si este último es o no apto y, por tanto, un gasto necesario para producir la renta, el intérprete y aplicador de la norma deberá fundamentar su decisión en base a los elementos proporcionados por el legislador. En todo caso, cabe hacer presente que el término «aptitud», tal como se indicó con anterioridad, es un término vago, por lo que se mantiene la posibilidad de que ciertos desembolsos permanezcan en la «zona de penumbra».

3.2.2 Los requisitos para la deducción de los gastos especiales

El inciso 4º del artículo 31 de la LIR regula la deducción de una serie de gastos específicos del giro, estableciendo requisitos particulares para cada uno de ellos, atendida la naturaleza de los mismos. Además, el Servicio ha interpretado que estos gastos deben cumplir con los requisitos generales del inciso 1º del mencionado artículo 31⁴⁷, aun cuando la norma no lo indica expresamente.

Sin embargo, la reforma tributaria en comento especifica qué requisitos deben cumplir estos gastos, indicando que:

«procederá la deducción de los siguientes gastos especiales, siempre que, además de los requisitos que para cada caso se señalen, cumplan los requisitos generales de los gastos a que se refiere el inciso primero, en la medida que a estos últimos les sean aplicables estos requisitos generales conforme a la naturaleza del gasto respectivo...».

La modificación expuesta entrega certeza, y también genera la posibilidad de abarcar más desembolsos que podrían considerarse gastos necesarios, dentro del

⁴⁷ Oficios que recogen esta interpretación, a modo ejemplar, N°2.388/2018, N°740/2017.

espectro de estos gastos especiales, toda vez que, como se indicó en el apartado precedente, el concepto atiende a una realidad más económica del negocio, alterando la interpretación que el Servicio y los Tribunales habían determinado sobre el gasto necesario. Asimismo, debe considerarse que el nuevo enfoque de la norma debería impactar en la forma de interpretar los requisitos particulares de cada gasto especial, en la medida que dicho enfoque es menos restrictivo y apunta al sustento económico de las operaciones más que a la formalidad de las mismas.

3.2.3 Los nuevos gastos especiales del artículo 31 de la LIR

A la par con el nuevo concepto de gasto necesario que atiende a la realidad económica del negocio desarrollado por el contribuyente, se incluyen dos nuevos numerales al artículo 31 de la LIR, que regulan en específico nuevos gastos especiales.

En particular, el N°13 regula lo que se denomina responsabilidad social empresarial⁴⁸, describiendo un gasto propio de aquellos proyectos y actividades que, con su ejecución, impactan en el medioambiente, como es el caso de los proyectos mineros, hidroeléctricos, entre otros⁴⁹. De esta manera, la ley reconoce que la ejecución de estos proyectos puede ir condicionada por un desembolso

⁴⁸ Los profesores Cancino y Morales (2008) abordan la discusión teórica de la Responsabilidad Social Empresarial. En este contexto, exponen diversas definiciones: se puede indicar que la Responsabilidad Empresarial guarda relación con la obligación que tiene una empresa con diversos grupos de interés, y que la gestión de ésta intenta minimizar daños a largo plazo que pudiese generar. Asimismo, se entiende como el compromiso continuo de las empresas para comportarse éticamente y contribuir al desarrollo económico, integrando de manera voluntaria consideraciones sociales y ambientales en sus operaciones y en las relaciones con sus grupos de interés.

⁴⁹ Como se aprecia, este gasto especial no se asocia directamente con los desembolsos objeto de estudio. Sin embargo, su análisis se incorpora como un recurso adicional para sustentar la idea de que la reforma en cuestión aborda un criterio de realidad económica al concebir el nuevo concepto de gasto necesario.

impuesto por la autoridad medioambiental, aceptando la rebaja como gasto de dichos desembolsos. Específicamente, la norma indica que procederá la deducción de:

«Los gastos o desembolsos incurridos con motivo de exigencias, medidas o condiciones medioambientales impuestas para la ejecución de un proyecto o actividad, contenidas en la resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividad de acuerdo a la legislación vigente sobre medio ambiente...».

Cabe resaltar que la aceptación de la rebaja de dichos gastos exige que estos estén supeditados a una imposición de la autoridad competente, contenida en una resolución; de lo contrario, el gasto no será aceptado.

No obstante, será posible que el contribuyente pueda rebajar gastos diversos a los impuestos por la autoridad, bajo dos supuestos: a) con ocasión de compromisos ambientales incluidos en el estudio o la declaración de impacto ambiental, y que cuente con una resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividad y b) por gastos a favor de la comunidad, que la beneficien de forma permanente, debiendo constar dicho gasto en un contrato o convenio suscrito con un órgano de la administración del Estado.

Asimismo, estos gastos asumidos voluntariamente por el contribuyente tienen dos limitaciones, a saber, que ellos no beneficien ni directa ni indirectamente a empresas de su mismo grupo empresarial y que el gasto no exceda la cantidad mayor entre el 2% de la renta líquida del ejercicio respectivo y del 1,6 por mil del capital propio tributario, o del 5% de la inversión total anual de la ejecución del proyecto. El exceso no será aceptado como gasto.

Como se indicó a propósito del nuevo concepto de gasto necesario, la inclusión de este numeral atiende a la realidad económica de diferentes negocios y actividades que, sin incurrir en estos desembolsos, no podrían desarrollarse y que, bajo la interpretación actual del Servicio respecto del gasto necesario podrían quedar fuera por no generar una renta correlativa.

Por otra parte, el legislador incorpora un numeral 14, referido a desembolsos impuestos por entidades fiscalizadoras o por acuerdos entre partes. En particular, como primera hipótesis, se regulan los casos de responsabilidad objetiva⁵⁰ del contribuyente, señalando que procede la deducción de:

«Los desembolsos o descuentos, ordenados por entidades fiscalizadoras, que efectivamente pague el contribuyente en cumplimiento de una obligación legal de compensar el daño patrimonial a sus clientes o usuarios, cuando dicha obligación legal no exija probar la negligencia del contribuyente...»

En el inciso segundo de la norma, el legislador regula el tratamiento tributario de las diferentes sumas que se comprenden en este supuesto, a saber:

- a) Las cantidades que obtenga el contribuyente tras repetir⁵¹ en contra de los terceros responsables se agregará a la renta líquida del ejercicio en que se perciban.

⁵⁰ De acuerdo a la investigación de Díaz (2007), «en la responsabilidad objetiva se prescinde en absoluto de la conducta del sujeto, no se mira su culpabilidad, se atiende única y exclusivamente al daño producido, basta que este daño se produzca para que el autor del hecho dañino esté obligado a indemnizar. (...) basta encontrar la relación de causalidad entre el hecho y el daño producido, no siendo necesaria la relación de reprochabilidad entre el autor del hecho y el hecho mismo...».

⁵¹ La acción de repetición es el derecho de obtener la restitución de lo pagado; particularmente, el contribuyente tendrá derecho a exigir al tercero responsable, se le restituya lo que hubiere pagado a los clientes o usuarios por concepto de la compensación ordenada por la ley.

- b) Las sumas referidas en la letra anterior, para el tercero responsable, no serán aceptadas como gasto deducible de la renta líquida imponible, pero no se gravarán con el impuesto único del artículo 21 de la LIR.
- c) Mientras esté pendiente la acción de repetición en contra de los terceros responsables, las sumas pagadas en cumplimiento de la obligación legal de compensar no constituirán un activo para efectos tributarios.
- d) En caso de comprobarse la negligencia del contribuyente por autoridad competente, las sumas pagadas no se aceptarán como gasto deducible de la renta líquida imponible, y no se gravarán con el impuesto del artículo 21 de la LIR.

En este contexto resulta interesante destacar los pronunciamientos del Servicio en materia de responsabilidad objetiva⁵², puesto que entiende que el pago efectuado por el contribuyente en estos casos no resulta un gasto necesario dado que no conlleva correlativamente un ingreso, además de afectarlo con el impuesto único del artículo 21 inciso 1º de la LIR. Asimismo, reconoce que las sumas pagadas pueden activarse, siempre que exista una resolución que determine quién es el tercero responsable. En este último caso, el contribuyente puede rectificar su declaración y solicitar la devolución del impuesto pagado. Finalmente, la suma pagada por el tercero responsable es un gasto rechazado afecto a artículo 21.

Como se aprecia, el legislador acepta como gasto necesario el desembolso efectuado por el contribuyente desde que este se genera, y su condición cambiará

⁵² A modo ejemplar, Oficios N°2.491/2005 y N°490/2013.

solamente si se comprueba su negligencia. Asimismo, deja fuera la aplicación del artículo 21, no obstante reconocer la improcedencia del gasto.

En la misma línea anterior, el legislador aplica igual tratamiento tributario para los casos en que el contribuyente, *«sin mediar culpa infraccional de su parte, reponga o restituya un producto, o bonifique o devuelva cantidades pagadas, a sus clientes o usuarios en los términos de los artículos 19, 20 y 21 de la ley número 19.496⁵³...»* Ello, por cuanto los supuestos establecidos en dichos artículos hacen responsable al vendedor de las fallas que tengan los productos entregados a los consumidores, sin perjuicio de la responsabilidad de los fabricantes e importadores de los mismos. Es decir, se trata de responsabilidad objetiva del contribuyente.

Cabe destacar que, para ambos supuestos de responsabilidad objetiva, el legislador ha previsto que, comprobándose la negligencia del contribuyente, las sumas pagadas no serán deducidas como gasto necesario, lo que constituye una limitación a los supuestos en comento. Esto es, el legislador no permite que el contribuyente, al compensar daños provocados por su actuar pueda, además, aprovechar el beneficio que implica deducirlos como gastos en la determinación de la renta líquida imponible.

Finalmente, el legislador señala expresamente que *«también constituyen gasto los desembolsos acordados entre partes no relacionadas que tengan como*

⁵³ Tanto el artículo 19 como el 20, reconocen diferentes hipótesis según las cuales, el consumidor puede solicitar la reparación o reposición de un producto, bonificación de su valor para la compra de otro o la devolución de lo pagado, según corresponda. En la mayoría de dichos casos, se trata de deficiencias de los productos adquiridos por el consumidor, incumplimientos de normas de seguridad, diferencias entre lo ofrecido según el rotulado del producto y su contenido, entre otros. El artículo 21, en tanto, señala ante quien debe concurrir el consumidor, los plazos, garantías y otras materias.

causa el cumplimiento de una transacción, judicial o extrajudicial, o el cumplimiento de una cláusula penal».

En relación a esta última incorporación, es llamativo que la única limitación dispuesta por el legislador sea que los acuerdos no se lleven a cabo entre partes relacionadas, sin que se establezcan requisitos particulares u otras limitaciones para la deducción de este gasto, como si lo hace en los supuestos de responsabilidad objetiva regulados en los otros incisos del N°14, a propósito de las actuaciones negligentes del contribuyente.

Por lo anterior, cobra relevancia en este punto las prevenciones expresadas por los senadores Montes, Pizarro y Lagos, durante la revisión del proyecto de reforma en la Comisión de Hacienda del Senado, en cuanto al riesgo de que mediante esta norma se incentiven actuaciones reprochables de los contribuyentes, luego de lo cual se logren acuerdos que impliquen desembolsos aceptados.

Por otra parte, conviene recordar que el Servicio ha interpretado que los gastos que resultan de actuaciones ilícitas o reprochables de los contribuyentes no pueden ser deducidas como gastos necesarios⁵⁴, fundado en que no era menester incurrir en ellos para generar una renta, o por no estar relacionados directa o indirectamente con el giro. Sin embargo, como se ha indicado reiteradamente, el Servicio interpreta el concepto «necesario» en forma restrictiva, y por ello concluye que las conductas reprochables del contribuyente no pueden sustentar gastos. En cambio, con la modificación legal, dicho concepto es más amplio, lo que podría

⁵⁴ Esta interpretación se contiene, por ejemplo, en los Oficios N°355/1994, N°200/1999, N°137/2016 y N°163/2016.

redundar en la aceptación de desembolsos incurridos a propósito de sanciones a empresas que han realizado actividades ilícitas, dada la falta de limitaciones.

A mayor abundamiento, se insiste en la relevancia que hubiera tenido la discusión en torno a la modificación del concepto de gasto necesario por parte del Ejecutivo, en relación a la propuesta original incluida en el Mensaje. En efecto, al eliminarse de la propuesta el requisito de que los desembolsos no tengan su origen en comportamientos dolosos, se desconoce si ello se debió a que resultaba innecesario explicitarlo por entenderse comprendido en la redacción del concepto de gasto necesario o si fue, simplemente, una definición política. Esta última opción se refuerza al haberse declarado expresamente por el legislador que la negligencia del contribuyente sí constituye una limitación para la rebaja como gasto de los pagos efectuados en el marco de la responsabilidad objetiva y no así en otros casos.

3.2.4 La situación de los desembolsos originados en la solución de conflictos frente a las modificaciones al artículo 31 de la LIR

Se expuso en las primeras líneas de este trabajo que los contribuyentes cuentan con diferentes modalidades para solucionar sus conflictos con otras personas, centrandó el análisis en la cláusula penal y los equivalentes jurisdiccionales.

Asimismo, se indicó que ni la ley, ni las herramientas interpretativas existentes -con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley N°21.210- permiten establecer si los desembolsos originados en los acuerdos entre partes son o no gastos aceptados, dada la vaguedad del concepto legal y la insuficiencia de las mencionadas herramientas.

Ahora bien, a la luz de las modificaciones legales analizadas latamente, se concluye que la definición entregada por el legislador al concepto «necesario», así como la incorporación de elementos temporales y teleológicos son herramientas útiles para reducir la «zona de penumbra» del concepto aplicado; sin embargo, para determinar si los desembolsos en estudio son o no aceptados, se requiere, además, la extracción de criterios subyacentes a la norma -a causa de la inevitable vaguedad de los términos empleados-, los que no siempre serán suficientes para establecer su tratamiento en todos los casos.

En este contexto, si bien es evidente la incorporación expresa en la ley, como gasto aceptado, de desembolsos originados en algunas de las alternativas de solución de conflictos identificadas: el equivalente jurisdiccional denominado transacción y la cláusula penal⁵⁵, su mención expresa y el cumplimiento de los requisitos especiales que el legislador pueda haber previsto para cada uno de dichos casos no implica su aceptación inmediata por cuanto, el nuevo inciso 4º del artículo 31 supedita su deducción al cumplimiento de los requisitos del inciso 1º del mismo artículo.

En efecto, con la incorporación expresa de la cláusula penal, por ejemplo, podemos anticipar que formalmente, un desembolso a consecuencia de ella, será aceptado como un gasto necesario para producir la renta. Sin embargo, queda al intérprete y aplicador de la norma definir si el desembolso en cuestión es apto para producir renta, en el ejercicio actual o futuros, y se encuentre asociado al interés,

⁵⁵ En esta última podemos entender incluidos, además, los casos de responsabilidad objetiva del contribuyente, identificados por el Servicio como «una cláusula penal dispuesta por ley» Oficio N°2.491 de 2005.

desarrollo o mantención del negocio. Con ello, la primera conclusión puede verse modificada.

Para establecer si el desembolso cumple o no con las condiciones de necesidad, el intérprete podría tener que recurrir a elementos probatorios adicionales, lo que aumenta la carga del contribuyente, a pesar de haber concluido en apartados anteriores que el concepto resulta más amplio.

En definitiva, se estima que, respecto de los desembolsos en estudio, la modernización tributaria ha logrado un avance al reconocer expresamente algunas de las modalidades de acuerdos entre partes que los generan pudiendo, además, servir como antecedente para la aceptación de la procedencia de otros equivalentes jurisdiccionales como la conciliación y el avenimiento que comparten características similares con la transacción judicial⁵⁶.

Con ello, el contribuyente tiene la certeza que los acuerdos a que pueda arribar con su contraparte no serán rechazados por el mero hecho de corresponder a un acuerdo voluntario. Sin embargo, el contribuyente se verá obligado a acreditar ante el Servicio que el desembolso generado a partir de ese acuerdo es necesario, conforme con su nueva definición y, el Servicio, se verá obligado a decidir fundadamente -a partir del análisis del nuevo enfoque del gasto necesario- si el desembolso constituye o no un gasto necesario para producir la renta.

⁵⁶ En una interpretación en este sentido, deberá analizarse si es procedente exigir que las partes no sean relacionadas para aceptar el desembolso originado en una conciliación o avenimiento o si, por el contrario, dado que ambos equivalentes no están expresamente mencionados en la ley, deben analizarse a la luz de los requisitos generales del inciso 1º, pudiendo ser aceptados si se estima el cumplimiento de dichos requisitos.

Por otra parte, en cuanto a la construcción del concepto de gasto necesario, el hecho que el legislador lo haya acercado a la realidad económica del negocio al establecer elementos temporales (en tanto, aplaza el ejercicio en el cual podría generarse el ingreso, e indirectamente permite que no se genere ingreso alguno) y que haya establecido la finalidad de los gastos entrega al intérprete y aplicador de la norma una herramienta potente a la hora de efectuar el análisis de un desembolso en particular.

Lo anterior permite, además, identificar el criterio que subyace a la modificación del concepto de «gasto necesario» y que dice relación con atender a la realidad económica del negocio del contribuyente -tanto general como particular- para interpretar y calificar adecuadamente si un desembolso es o no un gasto necesario para producir la renta.

Ello se relaciona con la opinión del profesor Saffie, en su exposición ante la Comisión de Hacienda del Senado, al indicar que el gasto tributario requiere una definición tributaria y no solo un análisis de la legalidad de las operaciones, lo que se conseguiría al materializar en la interpretación una mirada más económica del negocio.

Dicho lo anterior, se estima que la nueva construcción del «gasto necesario» permitiría interpretar y calificar como aceptados variados desembolsos originados en las alternativas a la solución de conflictos que hasta el día de hoy han sido rechazados, por ejemplo, multas que se pactaron en un contrato, y que fueron aplicadas ante un incumplimiento del contribuyente, atendidas circunstancias

ajenas a su voluntad⁵⁷, o indemnizaciones a un trabajador, en el marco de una transacción judicial, por un accidente laboral que, dadas las características de la actividad desarrollada por el contribuyente era imposible de evitar aun con un actuar diligente (riesgos inherentes a ciertas actividades, como las faenas mineras).

Sin embargo, con la modificación legal se detecta también la existencia de un riesgo en la amplitud del concepto, pues podrían caber desembolsos de aquellos que se han estudiado que, cumpliendo los requisitos legales establecidos, se originen en actuaciones ilícitas y reprochables de los contribuyentes, los que igualmente podrían ser aceptados.

⁵⁷ El Servicio ha indicado que una multa establecida en una cláusula penal, aplicada por incumplimiento contractual es evitable, por tanto, no constituye un gasto necesario. Por ejemplo, Oficios N°1.695/2010 y N°1.320/2011.

4. CONCLUSIONES

De la revisión y análisis expuesto a lo largo de este trabajo, se estima que las modificaciones al concepto de gasto necesario, la adecuación a la procedencia de los gastos especiales y la inclusión de nuevos gastos especiales constituyen un avance positivo pues entregan herramientas que orientan en la interpretación y aplicación de la norma.

En este sentido, si bien se utilizan términos vagos para delimitar el concepto de gasto necesario, se han añadido elementos temporales y teleológicos que orientan el análisis. Asimismo, se incorporan expresamente algunas de las alternativas de solución de conflictos objeto de este estudio.

Por otra parte, se observa cambio de enfoque del concepto de gasto necesario. En efecto, se centra la mirada en el sustento económico de las operaciones, y destaca la realidad de cada contribuyente en el desarrollo de sus negocios. De esta manera, se aumenta el espectro de gastos que se puede deducir, lo que tiene un especial impacto en gran parte de los desembolsos que fueron objeto de este estudio.

Esta mayor amplitud, y la incorporación de criterios temporales, teleológicos y económicos, exigirán un mayor esfuerzo al intérprete y aplicador de la norma al fundamentar sus decisiones. Esto es, al calificar un desembolso como un gasto necesario para producir la renta o no, deberá basar dicha decisión, precisamente, en los elementos y criterios establecidos en la norma, lo que indirectamente, debiera redundar en el establecimiento de pautas y

lineamientos que refuercen dichos elementos y criterios. Esto parece invitar a un desarrollo jurisprudencial, administrativo y propiamente judicial, que puede resultar positivo al evitar tanto decisiones formalistas como un exceso de inseguridad jurídica.

Así también, el contribuyente se enfrenta a una mayor carga argumentativa y probatoria, pues deberá justificar que los desembolsos cumplen los elementos establecidos en la norma y que se sustentan y adecuan a su realidad económica.

Sin perjuicio de todo lo expuesto, se lamenta la falta de precisión del legislador, respecto de la posibilidad de rebajar o no, desembolsos originados en actuaciones ilícitas o negligentes de los contribuyentes, en el marco de los acuerdos entre partes. Ello deja entrever un problema mayor que podría generarse en la amplitud del nuevo concepto, al haber desembolsos que podrían cumplir con la generalidad de los requisitos, no obstante, no ser necesarios. En este escenario, se vuelve aún más necesaria la fundamentación del intérprete y aplicador de la norma.

La inevitable vaguedad del concepto de «gasto necesario» puede resultar positiva pues permite que la norma cumpla una finalidad de control frente a las actuaciones de los contribuyentes. Lo importante frente a esto es contar con las herramientas adecuadas para interpretar y aplicar la norma y, sobretodo, aumentar las exigencias argumentativas de quienes interpreten y apliquen tales normas.

En definitiva, se considera que la hipótesis, en términos generales, ha sido refutada, en tanto la ley ha sido capaz de entregar herramientas mínimas y adecuadas para delimitar el marco interpretativo y calificador del gasto necesario para producir la renta. Lo anterior, sin perjuicio de la falta de claridad y precisión en la regulación de gastos vinculados con actos ilícitos.

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.
- Cancino, C. y Morales, M., 2008. *Responsabilidad social empresarial*. Publicación del Departamento Control de Gestión y Sistemas de Información de la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile, Santiago de Chile. http://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/122747/Cancino_Morales_2008.pdf.
- Carnelutti, F., 1944. *Sistema de derecho Procesal Civil*. Editorial UTEHA. Buenos Aires.
- Colombo, J., 1997. *Los Actos Procesales*. Editorial Jurídica de Chile. Santiago.
- Eguía, J., 2013. *Precios de Transferencia. Análisis técnico y metodológico para su aplicación en Chile*. Editorial Thomson Reuters. Santiago de Chile.
- Jarach D., 2004, *Finanzas Públicas y Derecho tributario*. Abeledo-Perrot. Buenos Aires, Argentina.
- Hart, H., 1995. *El concepto de Derecho*. 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.
- Zurita, M., 2017. *El acto administrativo tributario*. Editorial Libromar, Santiago de Chile.

5.2 Revistas

- 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*. (72) pp. 241-252. <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechopucp/article/view/9777>.
- Bermúdez, J. 2013. "Fundamento y límites de la potestad sancionadora administrativa en materia ambiental". *Revista de derecho (Valparaíso)*, (40), pp. 421-447. <https://dx.doi.org/10.4067/S0718-68512013000100013>.

- Corral, H. 2009. “La cláusula penal en la resolución del contrato”. Trabajo publicado en Estudios jurídicos en homenaje a Pablo Rodríguez Grez, Enrique Alcade y Hugo Fábrega (coord.), Universidad del Desarrollo, Santiago, 2009, pp. 331-360.
- Díaz, R. 2007. “Responsabilidad objetiva en el ordenamiento jurídico chileno”. *Revista De Derecho, Coquimbo*, pp. 79-112. <https://doi.org/10.22199/S07189753.2007.0001.00004>.
- 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. <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/46984/48982>.
- 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.75-76. <https://scielo.conicyt.cl/pdf/revider/v31n2/0718-0950-revider-31-02-00071.pdf>.
- Macho, M. 2003. “Algunos ejemplos de paradojas”. *Sigma revista de matemáticas = matematika aldizkaria*. N°22, págs. 127-138. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=803923>.
- Santiviáñez, J. 2009. “Sobre la causalidad de los gastos deducibles para efectos del impuesto a la renta. Un enfoque empresarial”. *Contabilidad y Negocios*, 4(7), pp.17-22. <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/contabilidadyNegocios/article/view/623>.
- Villar, F. 2018. “Los argumentos dialécticos de Eubúlides de Mileto: el Mentiroso, el Sorites, el Velado y el Cornudo”. *Factótum 19*, pp. 48-59. http://www.revistafactotum.com/revista/f_19/articulos/Factotum_19_5_VILLAR.pdf.

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. <http://repositorio.uchile.cl/handle/2250/167797>.

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 Documentos públicos

- Historia de la Ley N°21.210, que moderniza la legislación tributaria.

5.6 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.

5.7 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°9.606-2011.
- 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°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°5.986-2017.
- Sentencia dictada por la Corte Suprema en causa Rol N°10.167-2017.
- Sentencia dictada por la Corte Suprema en causa Rol N°31.777-2017.
- Rol 1.064-1984, 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°64-2015.
- Sentencia dictada por el Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, causa RIT GR-15-00427-2013.

6. VITA

Vanessa Vidal Chavarría es abogada, Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales por la Universidad Austral de Chile y, actualmente, se desempeña como abogada del Departamento de Impuestos Directos de la Subdirección Normativa del Servicio de impuestos Internos.

Anteriormente, desempeñó funciones de resolutora en el Tribunal Tributario y Aduanero de Los Ríos, de Secretaria Abogado (S) en el Tribunal Tributario y Aduanero de Atacama y como abogada del Departamento Jurídico de la III Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos.

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, participó como coautora del libro «Elusión: un acercamiento al abuso de las formas jurídicas».