



GASTOS NECESARIOS PARA LA RENTA ANTES Y DESPUES DE LEY 21.210

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

Alumno: Christian Andrés Díaz Aravena

Profesor Guía: Juan Pablo Yáñez Cerda

Curicó, Diciembre 2021

CONSTANCIA

La Dirección del Sistema de Bibliotecas a través de su unidad de procesos técnicos certifica que el autor del siguiente trabajo de titulación ha firmado su autorización para la reproducción en forma total o parcial e ilimitada del mismo.



Talca, 2022

Contenido

1. RESUMEN EJECUTIVO	4
2. PROBLEMA DE LA INVESTIGACIÓN	5
3. OBJETIVOS	6
3.1. Objetivo General	6
3.2. Objetivos Específicos	6
4. INTRODUCCIÓN	7
5. MARCO TEORICO	8
5.1. 1. Análisis Histórico del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.....	8
5.2. Figura 1: Evolución normativa del gasto tributario.....	9
5.3. Ley N°3.996 de 1924	9
5.4. Ley N°8.419 de 1946	10
5.5. Ley N°15.564 de 1964.....	11
5.6. Decreto Ley N°824 de 1974	11
5.7. Ley N°20.780 de 2014.....	12
5.8. Ley N°21.210 de 2020.....	14
5.8.1. Gasto Tributario Aceptado en la actual Ley 21.210 sobre Impuesto a la Renta	16
5.8.2. Circular N° 53 del 2020	17
2.0 GASTOS ESPECÍFICAMENTE REGULADOS EN LOS TRES PRIMEROS INCISOS DEL ARTICULO 31.	27
5.9. De las normas anteriores indicadas podemos indicar lo siguiente:.....	32
5.9.1. Concepto General de Gasto	32
5.9.2. Requisitos generales para la aceptación del gasto de la Ley 21.210 Art. 31	33
5.10. Antecedentes de Contratos de tracto sucesivo:.....	35
5.11. Razonabilidad del Gasto:	35
5.12. No son Gastos Necesarios:	37
6. EJEMPLOS DE GASTOS NECESARIOS	38
6.1. GASTOS REGULADOS EN EL ART. 31, INC 1°	39
6.2. Gastos Particulares.....	40
6.3. Problemáticas observadas en nuevos tipos de gastos.....	42
6.4. CASO PRACTICO.....	45
7. Conclusiones.....	55
8. REFERENCIAS	58

TABLA DE ABREVIATURAS

SII: Servicio de Impuestos Internos.

LIR: Ley sobre Impuesto a la Renta.

IVA: Impuesto al Valor Agregado.

D.L.: Decreto Ley.

IGC: Impuesto Global Complementario

ISC: Impuesto Segunda Categoría

IDPC: Impuesto Primera Categoría

IDM: Interés, Desarrollo y Mantención

1. RESUMEN EJECUTIVO

La reforma tributaria del año 2020 y las interpretaciones que ha efectuado el Servicio de Impuestos Internos a los requisitos contemplados en la Ley 21.210 para que el gasto sea aceptado para la determinación de la base imponible del impuesto a la Renta, han sido modificadas en múltiples aspectos hasta la fecha, de esta forma se han formulado nuevos criterio y alcances para dichos Gastos; es por esto, que es necesario abordar con un análisis crítico la nueva visión parte del ente fiscalizador, reforzado ciertamente por la reforma tributaria.

En esta tesis, se analizará el gasto tributario “conocido” hasta ahora y los cambios fundamentales que se generaron a partir de la última reforma tributaria Ley 21.120 que aún está en proceso de indicaciones y determinación por parte del SII.

2. PROBLEMA DE LA INVESTIGACIÓN

El presente trabajo busca determinar las diferencias de lo que ya era por años un Gasto Aceptado para la determinación de la base imponible del impuesto a la renta por parte del SII y los cambios sustanciales que tiene con la última reforma tributaria.

Se realizará un ejemplo mostrando una Renta Líquida Imponible con la actual determinación del gasto versus la antigua definición del *gasto aceptado para la Renta*, todo desde un punto *de vista hasta la determinación del Impuesto Global Complementario*.

3. OBJETIVOS

3.1. Objetivo General

A partir de la modificación legislativa de la Ley 21.210 debemos profundizar en la ampliación del concepto de los Gastos Aceptados para la determinación de la Renta Líquida Imponible en base a la nueva definición e interpretación del Servicio de Impuestos Internos (en adelante SII).

3.2. Objetivos Específicos

- Identificar claramente las que hasta ahora era la definición de gasto aceptado en términos generales para la determinación de la renta.
- De acuerdo a la Ley 21.210 del año 2020 sobre reforma tributaria, determinar en base a los actuales Oficios, Resoluciones y Circulares la “nueva definición de gasto aceptado”.
- Definir las grandes diferencias entre los Gastos Aceptados formulado hasta la Ley 20.780 del año 2014 y la Ley 21.210 del año 2020.
- Establecer las diferencias en un ejercicio práctico hasta la determinación de la base imponible del global complementario.

4. INTRODUCCIÓN

Es importante detenerse y analizar a cabalidad los cambios tributarios que nacen de cada reforma tributaria, hasta la fecha siempre fueron orientados a cambios de tasa y base imponible, rebajas en base imponible, topes de diferentes índoles de acuerdo a regímenes tributarios, pero en la última reforma tributaria se cambió o amplió el concepto de gastos aceptados.

Esta tesis viene a exponer la nueva estructura y conceptualización de los gastos aceptados con las definiciones que tenemos hasta ahora por parte del legislador y determinar los ejes más relevantes en su cambio de criterio.

Además de determinar las diferencias en la definición de Gastos, se estima necesario desarrollar un ejercicio práctico con el fin de mostrar dichas diferencias, demostrando las Rentas Líquidas Imponibles entre la Ley 20.780 y Ley 21.210.

5. MARCO TEORICO

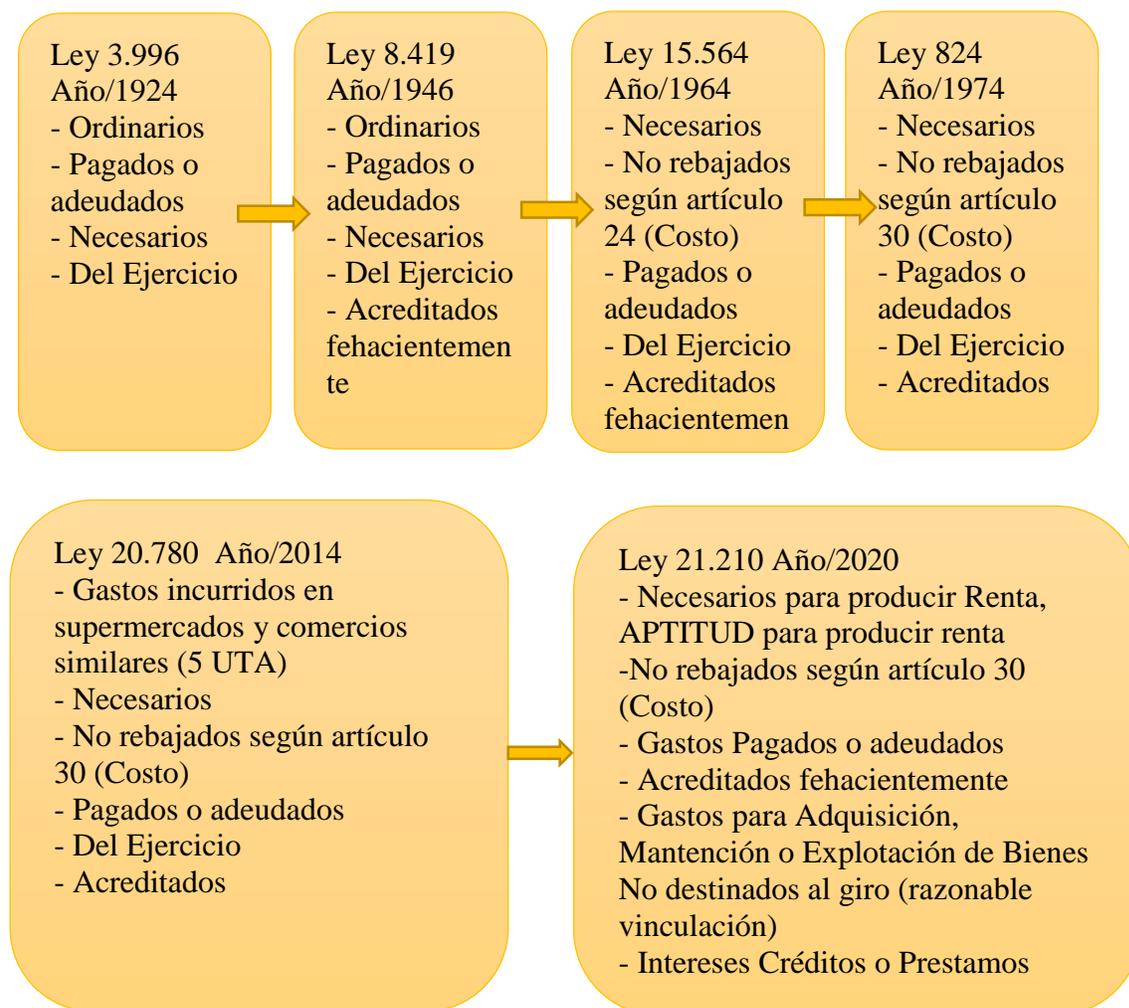
Análisis y definición de Gasto del artículo 31 de la Ley de la Renta anterior a la reforma tributaria del 2020 ley 21.210

5.1. 1. Análisis Histórico del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta

A continuación, revisaremos los cambios que ha tenido el tratamiento tributario del gasto para que sea aceptado, comenzando por la Ley N° 3.996 sobre Impuesto a la Renta de 1924 hasta la última modificación contenida en el DL N° 824 de 1974.

Con el objeto de que el lector tenga una mejor comprensión del desarrollo normativo que ha tenido el gasto tributario, se presenta el siguiente esquema:

5.2. Figura 1: Evolución normativa del gasto tributario.



(*) Ley 7.750 de 1944 agregó el requisito de acreditarse fehacientemente ante el Servicio.

5.3. Ley N°3.996 de 1924

El 2 de enero de 1924 se aprueba la Ley N° 3.996 sobre impuesto a las rentas, en lo referente al gasto tributario, encontramos su regulación principalmente en los Artículos N° 18, 24, 33 y 43. Transcribo el artículo solo con fin de relevancia: “Art. 18. La renta imponible de cualquier industria o comercio será la diferencia que resulte de las entradas brutas una vez deducidos los gastos y amortizaciones necesarias para

producirlas, debiendo incluirse entre los gastos los impuestos fiscales o municipales satisfechos, siempre que no sean los de esta ley. Sin embargo, no se deducirán los siguientes gastos (...)

El Decreto Ley N°755, publicado en el Diario Oficial el 16 de diciembre de 1925, modificó la redacción del Artículo N°18 anteriormente mencionado, estableciendo respecto a este punto el Artículo N°20 del Decreto Ley lo siguiente: “a) Todos los gastos ordinarios y necesarios para producirla, pagados y aquellos que se adeudaren durante el año fiscal en el ejercicio del comercio o la empresa.” Finalmente, el año 1944 con la Ley N°7.750 se agregó después del punto final la siguiente frase: “Siempre que se acrediten con documentos fehacientes ante la Dirección”.

5.4. Ley N°8.419 de 1946

Luego de diversas modificaciones a la Ley N°8.419 publicada el 10 de abril de 1946, su Artículo N°18 viene a unificar el tratamiento del gasto que se encontraba consagrado en diversos articulados en la Ley 3.996 como se expuso anteriormente.

Es así como la referida disposición consagra: *“La renta neta imponible de una persona natural o jurídica que explote una industria, comercio o empresa correspondiente a esta categoría, será determinada deduciendo de la renta bruta las siguientes cantidades:*

a) Todos los gastos ordinarios y necesarios para producirla, pagados y aquellas que se adeudaren durante el año fiscal en el ejercicio del comercio o empresa, siempre que se acrediten con documentos fehacientes ante la Dirección; (...)”.

5.5. Ley N°15.564 de 1964

El 14 de febrero de 1964 se publicó la Ley N°15.564 que, luego de una serie de modificaciones, que no se analizarán en la presente investigación por no ser su objeto, regula el gasto tributario en el Artículo N°25 que dispone:

“La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 24, pagados o adeudados durante el ejercicio anual correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio. Especialmente procederá la deducción de los siguientes gastos, en cuanto se relacionen con el giro del negocio: (...)”.

5.6. Decreto Ley N°824 de 1974

Publicado el 31 de diciembre de 1974, el Decreto Ley N°824 de 1974 consagra la regulación del gasto tributario en su Artículo N°31. Disposición que expresa en su inciso primero:

“La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30°, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio”.

En síntesis, podemos concluir que desde la primera regulación contenida en la Ley N°3.996 de 1924 se estableció como requisitos para que el gasto sea aceptado: a) Que sean necesarios; b) Pagados o adeudados; y c) Que se acrediten o justifiquen ante el Servicio. Características que se mantuvieron tanto en la modificación de 1925 a través del Decreto Ley N°755, la Ley N°8.419 de 1946, la Ley N°15.564 de 1964 y la última modificación contenida en el Decreto Ley N°824 de 1974.

5.7. Ley N°20.780 de 2014

Esta Ley 20.780 que fue publicada el 29 de septiembre de 2014 consagra la regulación del gasto tributario en su Artículo N°31. Disposición que expresa en su inciso primero:

Se entenderá por egresos las cantidades efectivamente pagadas por concepto de compras, importaciones y prestaciones de servicios, afectos, exentos o no gravados con el impuesto al valor agregado; pagos de remuneraciones y honorarios, intereses pagados, impuestos pagados que no sean los de esta ley, las pérdidas de ejercicios anteriores; los que provengan de adquisiciones de bienes del activo fijo físico pagados, salvo los que no puedan ser depreciados de acuerdo a esta ley, y los créditos incobrables castigados durante el ejercicio, todos los cuales deberán cumplir con los demás requisitos establecidos para cada caso en el artículo 31 de esta ley. En el caso de adquisiciones de bienes o servicios pagaderos en cuotas o a plazo, podrán rebajarse sólo aquellas cuotas o parte del precio o valor efectivamente pagado durante el ejercicio correspondiente.

Tampoco procederá la deducción de gastos incurridos en supermercados y comercios similares, cuando no correspondan a bienes necesarios para el desarrollo del giro habitual del contribuyente. No obstante, procederá la deducción de los gastos respecto de los vehículos señalados, cuando el Director los califique previamente de necesarios, a su juicio exclusivo. Tratándose de los gastos incurridos en supermercados y comercios similares, podrá llevarse a cabo su deducción cuando no excedan de 5 unidades tributarias anuales durante el ejercicio respectivo, siempre que se cumpla con todos los requisitos que establece el presente artículo. Cuando tales gastos excedan del monto señalado, igualmente procederá su deducción cumpliéndose la totalidad de los requisitos que establece este artículo, siempre que previo a presentar la declaración anual de impuesto a la renta, se informe al Servicio, en la forma que establezca mediante resolución, el monto en que se ha incurrido en los referidos gastos, así como el nombre y número de rol único tributario de él o los proveedores."

Asimismo, se aceptará como egreso de la actividad el 0,5% de los ingresos percibidos del ejercicio, con un máximo de 15 unidades tributarias mensuales y un mínimo de 1 unidad tributaria mensual, vigentes al término del ejercicio, por concepto de gastos menores no documentados.

En síntesis, se concluye que desde la primera regulación contenida en la Ley N°20.780 de 2014 se estableció como requisitos para que el gasto sea aceptado: a) Que sean necesarios, Inevitables y Obligatorios; b) No rebajados en el Art. 30 formando parte del Costo c) Pagados o adeudados; y d) Que se acrediten o justifiquen ante el Servicio. Características que se mantuvieron tanto en la modificación de 1925 a través

del Decreto Ley N°755, la Ley N°8.419 de 1946, la Ley N°15.564 de 1964 y la última modificación contenida en el Decreto Ley N°824 de 1974.

Con esta modificación se indica que los requisitos de gastos son Necesarios: Inevitables y obligatorios que según interpretación del SII, la expresión “necesario” debía entenderse en el sentido de lo que era menester, indispensable o que hacía falta para un determinado fin, contraponiéndose a lo superfluo. En consecuencia, el concepto de gasto necesario debía entenderse como aquellos desembolsos de carácter inevitables u obligatorios, considerándose no sólo la naturaleza del gasto, sino que además su monto, es decir, hasta qué cantidad el gasto era necesario para producir la renta de la empresa.

Con esta última ley, se estima necesario detallar antes de la reforma tributaria que tipo de gastos son aceptados por parte el SII para los efectos de detallar el tipo de Gasto aceptado hasta ahora;

5.8. Ley N°21.210 de 2020

Esta Ley 21.210 publicada el 24 de febrero de 2020, es muy importante ya que “Amplia el concepto de gasto aceptado” siendo muy relevante detallar el espíritu de este nuevo concepto, dicha Ley en su Artículo N°31 expresa en su inciso primero:

i. Reemplazase la primera oración por la siguiente: "La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, entendiendo por tales aquellos que tengan **aptitud de generar renta**, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio, que no hayan sido rebajados en

virtud del artículo 30°, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio.".

ii. Reemplazase el texto que sigue a continuación de "Tampoco procederá la deducción de gastos incurridos en supermercados" hasta el punto final, por el siguiente: ". No obstante, procederá la deducción de los gastos respecto de los vehículos señalados, cuando el Director, mediante resolución fundada, lo establezca por cumplirse los requisitos establecidos en la primera parte de este inciso.".

Con esta última modificación, se puede indicar que los requisitos de gastos son Necesarios: Inevitables y obligatorios que según interpretación del SII, la expresión *Que se trate de gastos necesarios para producir la renta. Aptitud para producir la renta* entenderse por tales "aquellos que tengan aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio", De acuerdo con esa definición, no sólo son gastos necesarios aquellos desembolsos que generen rentas gravadas con el Impuesto de Primera Categoría (IDPC), sino aquellos que sean aptos o tengan la potencialidad para generar rentas, sea en el mismo ejercicio en que se efectúa el gasto o en los futuros ejercicios, aunque en definitiva no se generen.

Con esta nueva definición, se estima necesario ahondar en casos más específicos de tipos de gastos aceptados, con la definición de Aptitud para producir Renta, según las siguientes especificaciones:

5.8.1. Gasto Tributario Aceptado en la actual Ley 21.210 sobre Impuesto a la Renta

De acuerdo a los cambios implementados con la Ley 21210, el nuevo artículo 31 ha quedado redactado de la siguiente manera:

Incorpórense las siguientes modificaciones en el artículo 31:

a) En el inciso primero:

*i. Reemplazase la primera oración por la siguiente: "La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, entendiendo por tales aquellos que tengan aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio, que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30°, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio."*¹

De lo anteriormente descrito podemos mencionar a la Circular N°53 del año 2020 que describe claramente la ampliación de la definición de gastos aceptados, se adjunta definición de dicha circular:

¹ En el mismo sentido, entre otros: Oficio N°2.289 de 2018, Oficio N°2.288 de 2018, Oficio N°2.660 de 2017; Oficio N°2.660 de 2017, Oficio N°2.488 de 2016, Oficio N 2.984, de 2016, Oficio N°1.946 de 2012, Oficio N°2.934 de 2012, Oficio N°1.961 de 2011, Oficio N°1.305 de 2008, Oficio N°415 de 2006, Oficio N°4.761 de 2005, Oficio N°4.087 de 2005, Oficio N°2.585 de 2004; Oficio N°167 de 1992, Oficio N°40 de 1992, Oficio N°317 de 1987, Oficio N°3.023 de 1986, Oficio N°4.069 de 1985, Oficio N°3.255 de 1977; Circular N°88 de 1979 y Circular N°18 de 1976.

5.8.2. Circular N° 53 del 2020

1) **INTRODUCCIÓN** En el Diario Oficial de 24 de febrero de 2020 se publicó la Ley N° 21.210, que introduce diversas modificaciones a la legislación tributaria, en adelante, la “Ley”. La presente circular tiene por objeto impartir instrucciones sobre las modificaciones introducidas por el artículo segundo, N°s 11 y 13, de la Ley a los artículos 21 y 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), así como también entregar una interpretación sistemática de las instrucciones previas sobre la materia, a la luz de las señaladas modificaciones. Todas las referencias efectuadas en la presente circular se deben entender referidas a la LIR y según su texto vigente a partir del 1° de enero de 2020, a menos que expresamente se indique algo distinto.

2) **INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA** El inciso primero del artículo 31 permite deducir los gastos en que el contribuyente haya incurrido, considerando una serie de requisitos generales aplicables a todos los gastos. Esos requisitos generales también son aplicables a los gastos específicamente regulados en el inciso cuarto del artículo 31, pero ajustados según la naturaleza específica de cada gasto, de suerte que, en algunos casos, no serán aplicables todos esos requisitos generales.

1. REQUISITOS GENERALES DE LOS GASTOS ESTABLECIDOS EN EL INCISO PRIMERO DEL ARTÍCULO 31.

1.1. Que se trate de gastos necesarios para producir la renta.

Aptitud para producir la renta. Considerando que un determinado desembolso no garantiza la obtención cierta de una renta, la existencia de operaciones o negocios cada vez más sofisticados y las nuevas o más estrictas exigencias que la sociedad, la ley o la autoridad administrativa imponen a las actividades económicas, se incorporó en el inciso primero del artículo 31 una definición de gastos “necesarios” para producir la renta, estableciendo que deben entenderse por tales “aquellos que tengan aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio”. De acuerdo con esa definición, no sólo son gastos necesarios aquellos desembolsos que generen rentas gravadas con el Impuesto de Primera Categoría (IDPC), sino aquellos que sean aptos o tengan la potencialidad para generar rentas, sea en el mismo ejercicio en que se efectúa el gasto o en los futuros ejercicios, aunque en definitiva no se generen. Ahora bien, cabe señalar que, en el caso de contratos de tracto sucesivo, la deducción corresponde proporcionalmente en cada periodo, así, por ejemplo, sucede en el caso de pagos anticipados de un contrato de arrendamiento, en que las obligaciones de ambas partes van naciendo en cada etapa o período pactado. Además de la aptitud o potencialidad de generar rentas, en los términos del párrafo anterior, los desembolsos deben estar asociados al interés, desarrollo o mantención del giro o negocio, sea que su origen provenga o no de una obligación contractual. Luego, si bien hay gastos que son transversalmente necesarios para el desarrollo de las actividades económicas o para los distintos contribuyentes, por regla general la “necesidad” del gasto deberá determinarse considerando, en los hechos, el giro del contribuyente o la actividad económica

que realiza, entendiendo que son necesarios los desembolsos que tienen por objeto el desarrollo o la mantención del giro o actividad de la primera categoría, lo que comprende también la realización de nuevos proyectos o actividades económicas que se tenga interés en desarrollar.

Por tanto, sujeto a las circunstancias de hecho de cada caso, pueden mencionarse, a modo referencial, los siguientes gastos:

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

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

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

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

- Contratación de asesorías para enfrentar procesos de reclutamiento, huelga o desvinculación de trabajadores. Cabe precisar que la contratación de asesorías no contempla el reemplazo de los trabajadores en huelga, ya que se trata de una cuestión prohibida conforme al inciso segundo del artículo 345 del Código del Trabajo. De efectuarse un gasto por dicho concepto, no será aceptado tributariamente, debido a que como se señala más adelante, se trata de un acto ilícito, que contraviene la ley.

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

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

- Inclemencias del tiempo o variaciones climáticas;

- Responsabilidad de la empresa por acciones de sus trabajadores o de trabajadores subcontratados, durante la jornada de trabajo;

- Retraso no imputable al contribuyente en la obtención de permisos o requerimientos medioambientales, de salubridad, laborales, etc.;

- Desembolsos vinculados a cláusulas de no competencia o prohibición de ejercer ciertas actividades.

- En el caso de las empresas constructoras, es usual el pago de multas por atrasos en los plazos pactados de entrega como consecuencia de la complejidad, duración o ubicación geográfica de las obras, atrasos en la entrega de terrenos o tramitación de permisos que debe entregar la autoridad, etc.;

- Tratándose de empresas del transporte, frecuentemente deben efectuar gastos para compensar retrasos o cambios de pasajes como consecuencia de cortes de caminos, colapso de carreteras o terminales, cierres temporales de aeropuertos y desvíos de destinos, regulaciones de las autoridades, etc. En el caso de los vuelos nacionales o internacionales de pasajeros, y para fines exclusivamente tributarios, debe entenderse como parte del riesgo del negocio la posibilidad de suspender o cancelar vuelos cuando, por ejemplo, no se cubre la capacidad mínima de pasajeros;

- En el caso de las empresas mineras, los desembolsos pueden provenir de riesgos tales como derrumbes y dificultades en el transporte de materiales y trabajadores por cortes de caminos, entre otros.

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

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

Por otra parte, debe considerarse la razonabilidad del gasto, para cuyo efecto debe distinguirse entre operaciones efectuadas con terceros independientes o no relacionados, y las operaciones efectuadas con partes relacionadas. Respecto de las primeras, el Servicio debiera en principio abstenerse de cuestionar la razonabilidad del desembolso efectuado, ya que partes con intereses contrapuestos constituyen la base sobre la cual se conforman las operaciones de mercado. Lo anterior, salvo que existan razones fundadas y antecedentes suficientes para proceder de otra forma, y que desnaturalicen la existencia de intereses contrapuestos propia de las operaciones realizadas entre partes independientes. Respecto de las segundas, esto es, operaciones en que existen desembolsos efectuados a contribuyentes con quienes exista relación, o en beneficio de estos últimos, corresponde analizar en forma especial que el monto del gasto sea razonable, atendidas las circunstancias particulares del caso y el interés de la empresa que incurre en el desembolso. Lo anterior en conformidad con la modificación al inciso primero del artículo 21, tal como se instruye en el apartado 5 de la presente circular. Para efectos de considerar la razonabilidad, en los casos que corresponda, se tendrán en cuenta, por ejemplo, los valores o precios de mercado, la liquidez o relación deuda capital que tenga la misma, la existencia de una estrategia o plan de negocios o de ejecución de un nuevo proyecto, las características de operaciones previas (si las hubiera), entre otros elementos de análisis.

Cabe señalar que no procede considerar como gastos necesarios para producir la renta aquellos que tengan como causa la culpa leve o grave² del contribuyente (se excluyen los casos

de culpa levísima). Al respecto, amparados en la presunción de buena fe que contempla el N° 19 del artículo 8 bis del Código Tributario, y para fines prácticos en materia de gastos, se presume que los contribuyentes se comportan en sus negocios conforme al estándar de cuidado exigido a una persona mediana – ni la especialmente cuidadosa ni la groseramente descuidada. Lo anterior, en cuanto constituye el estándar de comportamiento general que cabe suponer de los contribuyentes y, por la misma razón, este Servicio en principio debe abstenerse de cuestionar dicho comportamiento salvo que cuente con antecedentes suficientes y fundados para estimar que los hechos que sustentan el gasto configuran una actuación con culpa leve o grave.

Finalmente, no procede considerar como gastos necesarios para producir la renta las dádivas de cohecho o soborno que puedan otorgarse a un funcionario público, y en general, a cualquier persona, pues cualquiera fueren las circunstancias en que se efectúan tales pagos, es inconcebible e improcedente estimarlos jurídicamente necesarios para producir la renta, pues ninguna actividad económica requiere para su desarrollo de exacciones ilegítimas o ilícitas. Asimismo, tampoco constituyen gastos necesarios para producir la renta los desembolsos relacionados con cualquier actividad ilícita.

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

Este requisito supone que el desembolso efectuado no se encuentre formando parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta.

Como se puede apreciar, no procede efectuar una doble rebaja de la renta líquida vía costo del artículo 30 y vía gasto del artículo 31.

1.3. Que se encuentren pagados o adeudados en el ejercicio comercial correspondiente.

Los gastos podrán ser rebajados en la determinación de la renta líquida ²del ejercicio en que se encuentren pagados o adeudados.

Este requisito es la contrapartida de la forma en que se reconocen los ingresos conforme al artículo 29, esto es, tal como los ingresos deben reconocerse percibidos o devengados, los gastos deben reconocerse pagados o adeudados.

Un gasto se encuentra pagado no sólo cuando se ha efectuado el pago efectivo, esto es, la prestación de lo que se debe al estricto tenor de lo pactado, sino también cuando se ha extinguido la obligación pactada de alguna forma equivalente al pago, como son los modos de extinguir las obligaciones establecidos en el artículo 1567 del Código Civil, salvo aquellos que no satisfacen al acreedor con la ejecución de la prestación debida u otra equivalente, como la prescripción o la condonación de una deuda. Lo anterior, independiente del efecto tributario que puedan provocar para el deudor estos distintos modos de extinguir su obligación.

Por otra parte, un gasto se encuentra adeudado cuando ha nacido el derecho correlativo a exigir su pago.

² En el mismo sentido, entre otros: Oficio N°2.289 de 2018, Oficio N°2.288 de 2018.

La exigencia de que el gasto se encuentre pagado o adeudado para que el desembolso pueda deducirse como gasto es una condición que establece la ley que implica que desde el punto de vista tributario no son aceptadas como un gasto las provisiones o estimaciones de gastos. Respecto del momento de la deducibilidad del gasto, el inciso tercero del artículo 31, que no fue modificado por la Ley, aborda la situación de las cantidades, rentas y remuneraciones indicadas en el artículo 59, que se originen en actos o contratos celebrados con partes directa o indirectamente relacionadas con la entidad local respectiva, en los términos del artículo 41 E.

Al respecto, aparte de los requisitos generales del gasto que resulten aplicables según la naturaleza del desembolso específico (por ejemplo, para la deducibilidad de intereses), en el inciso en análisis, se establecen las siguientes reglas copulativas respecto del momento para rebajar como gasto tributario las cantidades a las que se refiere el artículo 59:

- i) Sólo procederá su deducción como gasto en el año calendario o comercial en que las cantidades indicadas en el artículo 59 sean pagadas, abonadas en cuenta o puestas a disposición del interesado.
- ii) El agente retenedor debe haber declarado y pagado en su totalidad, conforme al N° 4 del artículo 74, la retención de Impuesto Adicional (IA) que grava las cantidades indicadas en el artículo 59, remesadas, pagadas o abonadas en cuenta a personas naturales o jurídicas sin domicilio ni residencia en Chile.

Ahora bien, para que proceda su rebaja como gasto, se excepcionan del cumplimiento de lo señalado en el número (ii), las cantidades, rentas y remuneraciones contempladas en el artículo 59 que se encuentren exentas o no gravadas con el IA, ya sea por ley o por aplicación de un convenio vigente para evitar la doble tributación internacional suscrito por Chile.

1.4. Que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio.

Este requisito recoge el principio del artículo 21 del Código Tributario, al disponer que corresponde al contribuyente probar, con los medios de prueba que la ley establece, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones y el monto de las operaciones que deban servir de base para el cálculo del impuesto.

Se debe tener presente que la acreditación de un gasto implica la revisión de varios elementos, incluyendo el gasto y los elementos que lo rodean, los que el contribuyente puede acreditar, por regla general, con todos los medios de prueba que establece la ley. No obstante, el inciso segundo del artículo 31 dispone que los desembolsos por gastos correspondientes a servicios o bienes adquiridos en el extranjero deben acreditarse de la manera que la propia norma indica.

- a) Con los correspondientes documentos emitidos en el exterior, de conformidad a las disposiciones legales del país respectivo.
- b) En los documentos deben constar, a lo menos, los siguientes antecedentes: (i) Individualización y domicilio del prestador del servicio o del vendedor de los bienes adquiridos, según corresponda; (ii) naturaleza u objeto de la operación; (iii) monto de la operación, y (iv) fecha de la misma;
- c) Cuando el Servicio lo solicite, el contribuyente deberá presentar una traducción⁶ al castellano de tales documentos, cumpliendo con las formalidades legales que correspondan. El

Servicio solicitará tal traducción, sólo en los casos en que los medios tecnológicos de uso público no permitan al funcionario revisor efectuar adecuadamente la referida traducción.

d) La inexistencia del respectivo documento de respaldo no impide automáticamente que el gasto pueda ser considerado tributariamente como tal, puesto que, en dicha situación, la Dirección Regional respectiva podrá aceptarlo, si a su juicio, dichos desembolsos son razonables y necesarios para la operación o actividad del contribuyente.

2.0 GASTOS ESPECÍFICAMENTE REGULADOS EN LOS TRES PRIMEROS INCISOS DEL ARTICULO 31.

2.1 Gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa.

Si bien esta parte del inciso primero del artículo 31 no fue modificada, manteniéndose la regla que no permite deducir como gasto los desembolsos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa, conforme a la nueva definición de gastos necesarios para producir la renta, el concepto de bienes no destinados al giro del negocio o empresa ha sido indirectamente modificado. En efecto, la definición de gastos necesarios para producir la renta, de la que trata el apartado 1.1 anterior, contempla aquellos efectuados en el interés de la empresa o para el desarrollo o mantención del giro del negocio o empresa, por lo que, por ejemplo, se contemplarían los siguientes gastos:

- Gastos extraordinarios o excepcionales para la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o la empresa que digan relación con la mantención de

la actividad o negocio, como ocurre con aquellos efectuados en cumplimiento de obligaciones y responsabilidades que se adquieren en el desarrollo de la actividad empresarial;

- Gastos para la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o la empresa relacionados con nuevos proyectos empresariales que interese desarrollar. Teniendo presente que, si bien en tales casos debe existir una razonable vinculación entre el desembolso y la finalidad o propósito previsto por el contribuyente al momento de efectuar dicho desembolso, la mera frustración de ese propósito o finalidad no torna en innecesario el gasto.

De lo dicho se sigue que, por gastos no destinados al giro del negocio o empresa se deben entender aquellos que no se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio. Esto es, aquellos destinados a negocios ajenos o efectuados en interés de terceros sin que dichos gastos redunden en la mantención o mejora del negocio de la empresa o el desarrollo de nuevas actividades en interés del negocio de la empresa.

Con todo, aun cuando se trata de gastos relacionados con el giro de la empresa o negocio, la norma impide expresamente rebajar como gastos tributarios aquellos a los que se refieren los numerales 2.2. y 2.3. siguientes.

El rechazo de dichos gastos aplica respecto de aquellos en que las empresas incurran por bienes que sean tanto de su propiedad como arrendados a terceros, incluyendo los bienes adquiridos o recibidos mediante el contrato de leasing.

2.2 Gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes del activo de la empresa usados para fines personales por sus propietarios, socios o accionistas cuando les aplique la presunción de derecho del artículo 21.

Dentro de la definición de gastos necesarios para producir la renta se entienden incorporados, en general, todos aquellos que dicen relación con la adquisición y mantención de bienes que forman parte del patrimonio de los contribuyentes que declaran sus rentas efectivas según contabilidad completa.

Ahora bien, el inciso primero del artículo 31 impide deducir los gastos relacionados con bienes del activo de la empresa que están siendo usados para fines personales por sus propietarios, socios o accionistas en la medida que les aplique la presunción de derecho a que se refiere el literal iii) del inciso tercero del artículo 21 y lo señalado en la letra f), del número 1º, del artículo 33.

Tales gastos pueden provenir de sumas pagadas, adeudadas o determinadas, según corresponda, por la adquisición, mantención, habilitación, reparación o depreciación de estos bienes, en la medida que resulten aplicables las referidas presunciones de derecho, entre los cuales se pueden mencionar, a modo ejemplar, los siguientes conceptos:

2.2.1 Las sumas pagadas o adeudadas, incluyendo las cantidades determinadas por depreciación, cuando corresponda, por bienes del activo o de propiedad de la empresa, que sean utilizados por el empresario individual, socio o accionista o por los cónyuges, convivientes civiles o hijos no emancipados legalmente de éstos; y,

2.2.2 Las sumas pagadas, adeudadas o determinadas por concepto de depreciación, cuando corresponda, por bienes u operaciones que reporten un beneficio para las referidas personas.

2.3 Gastos correspondientes a la adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando no sea éste el giro habitual, y en combustibles, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento.

En relación con estos gastos cabe reiterar lo expresado en el apartado 2.2., en cuanto que, si bien dentro de la definición de gastos necesarios para producir la renta se entienden incorporados, en general, todos aquellos que dicen relación con la adquisición y mantención de bienes que forman parte del patrimonio de los contribuyentes que declaran sus rentas sobre la base de renta efectiva, no se permite la rebaja de gastos correspondientes a la adquisición de automóviles, station wagons y similares (incluidos los adquiridos mediante el contrato de leasing) y en combustibles, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento. De igual forma se impide la deducción de gastos por concepto del arrendamiento de automóviles, station wagons y similares (incluidos los recibidos mediante el contrato de leasing) así como los gastos correspondientes a combustibles, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para la mantención y funcionamiento de tales vehículos. Ahora bien, serán aceptados cuando los gastos indicados en los párrafos precedentes sean de:

a) contribuyentes que desarrollen como giro o actividad la adquisición y/o arrendamiento de automóviles; o

b) contribuyentes respecto de los cuales el Director, mediante resolución fundada, lo establezca por cumplirse los requisitos establecidos en la primera parte del inciso primero del artículo 31.

2.4. Gastos incurridos en supermercados y comercios similares, cuando no correspondan a bienes necesarios para el desarrollo del giro habitual del contribuyente.

Las compras efectuadas en supermercados y comercios similares están sujetas al cumplimiento de los requisitos generales del inciso primero del artículo 31 para su aceptación como gasto, esto es, se debe analizar caso a caso si se trata o no de un gasto necesario para producir la renta de acuerdo al inciso primero del artículo 31. En conformidad a lo anterior, la Ley eliminó la referencia a la norma que reiteraba la regla general en materia de gasto, sin que se modifique el tratamiento tributario aplicable a tales compras.

Luego, las instrucciones impartidas al respecto por este Servicio, en especial, en relación a la presentación de la información del monto de las compras y proveedores, dejan de tener aplicación a partir de la entrada en vigencia de las modificaciones incorporadas a la LIR por la Ley; esto es, respecto de las operaciones realizadas a partir del 1° de enero de 2020.

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

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

5.9. De las normas anteriores indicadas podemos indicar lo siguiente:

5.9.1. Concepto General de Gasto

Conforme a lo señalado en la introducción, esta investigación sólo abordará el análisis en lo referente al gasto tributario consagrado en el artículo 31 de la LIR.

Dado que la LIR no contempla una definición de gasto, señalaremos las definiciones que han otorgado tanto la doctrina como el Servicio de Impuestos Internos.

La palabra “gasto” proviene de gastar, que en latín se expresa como *vastare*. Para la Real Academia Española, en adelante RAE, se entiende como gasto en una primera acepción “la acción de gastar”, y en una segunda como la “cantidad que se ha gastado o se gasta”.

Así las cosas, la RAE define el “gasto deducible” como la *"Cantidad que por ley puede restar el contribuyente al fijar la base imponible de un tributo"*.

En esta línea, el SII en su diccionario básico tributario contable ha definido el gasto como *“desembolso en el que ha incurrido una empresa para obtener ingresos”*.

Para el SII se entiende como “gasto tributario” *“al monto de ingresos que el Estado deja de percibir al otorgar un tratamiento impositivo que se aparte del*

establecido con carácter general en la legislación tributaria y que tiene por objeto beneficiar, promover o fomentar determinadas actividades, sectores, ramas, regiones, o grupos de contribuyentes” (Servicio de Impuestos Internos, 2017)

Nuestra LIR regula el gasto tributario en su artículo 31 inciso primero, que consagra los requisitos para que el gasto sea aceptado tributariamente y, por lo tanto, pueda proceder el contribuyente a deducirlo de su base imponible.

Como nueva “definición” general se podría indicar que gastos actualmente para el SII..... **“son gastos necesarios 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...”**.

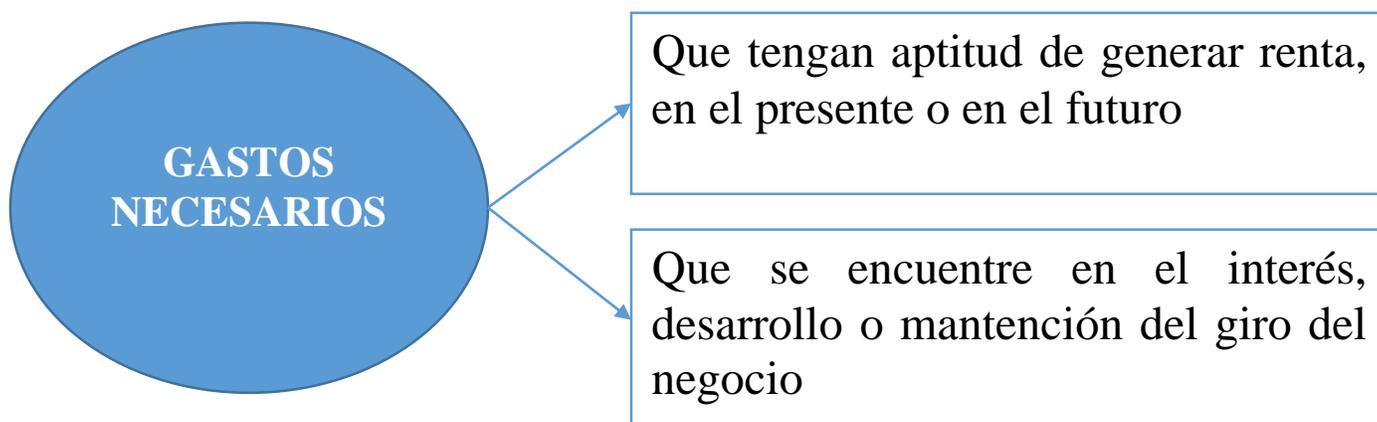
El hecho de que la norma también haga referencia a los conceptos, de “interés, desarrollo y mantención del giro”, fortalece la interpelación de potencialidad de generar renta que le otorga al concepto de “aptitud” y la desvinculación a la exigencia de generación de renta, es así como el ente fiscalizador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

5.9.2. Requisitos generales para la aceptación del gasto de la Ley 21.210 Art. 31

- A. Que sea necesario, aptitud para generar utilidades.
- B. Que no se haya rebajado previamente como costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta en virtud del artículo 30 de la LIR.

- C. Que se encuentre pagado o adeudado.
- D. Que se acrediten o justifiquen en forma fehacientemente ante el Servicio

Entonces, la gran novedad en la actual definición es que los GASTOS NECESARIOS son aquellos que tengan la “aptitud de generar renta”, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio.



No sólo son gastos necesarios aquellos desembolsos que generen rentas gravadas con el IDPC, sino aquellos que sean aptos o tengan la potencialidad para generar rentas, sea en el mismo ejercicio en que se efectúa el gasto o en los futuros ejercicios, aunque en definitiva no se generen. Los desembolsos deben estar asociados al IDM (Interés, Desarrollo y Mantención) del giro o negocio, sea que su origen provenga o no de una obligación contractual. Son necesarios los desembolsos que tienen por objeto el desarrollo o la mantención del giro, lo que comprende también la realización de nuevos proyectos o actividades económicas que se tenga interés en desarrollar.

Es necesario detallar algunos tipos de gastos aceptados;

5.10. Antecedentes de Contratos de tracto sucesivo:

Son aquellos en que el nacimiento de las obligaciones, del mismo modo que su cumplimiento, se prolonga en el tiempo: Ejemplo: arrendamiento, contrato de publicidad, contrato de suministro, etc.

En el caso de este tipo de contratos en que el gasto está ligado íntimamente a la producción de rentas en varios ejercicios, la deducción se debe hacer en forma proporcional en cada periodo, así, por ejemplo, en el caso de pagos anticipados de un contrato de arrendamiento.

5.11. Razonabilidad del Gasto:

El concepto de principio de razonabilidad se emplea para aludir a un criterio que permite regular el ejercicio de los derechos. La noción refiere a la necesidad de lograr que la lógica y el sentido común imperen a la hora de la aplicación de las normas.

Ahora, es importante identificar la operatividad de la razonabilidad de un gasto tributario, inicialmente debe distinguirse entre operaciones efectuadas con terceros independientes o no relacionados, y las operaciones efectuadas con partes relacionadas.

Para efectos de considerar la razonabilidad, en los casos que corresponda, se tendrán en cuenta, por ejemplo:

- Los valores o precios de mercado,
- La liquidez o relación deuda capital que tenga la misma,
- La existencia de una estrategia o plan de negocios o de ejecución de un nuevo proyecto,

- Las características de operaciones previas (si las hubiera),
- Otros elementos de análisis.

En relación a la razonabilidad del gasto debemos distinguir de entre las a) operaciones de con terceros independientes (no relacionados) es interesante la nueva “definición” por parte del SII ya que indica debiera inicialmente de abstenerse de cuestionar la razonabilidad del desembolso efectuado, esto se debe a que existen intereses contrapuestos entre las partes y por ende constituyen la base sobre la cual se conforman las operaciones de mercado, por ende, es una gran diferencia en relación a la actual amplitud de definición de gasto, obviamente el SII se puede reservar el derecho de cuestionar dichos gastos cuando tenga razones fundadas y antecedentes necesarios para proceder de otra forma, en el caso de b) Operaciones de desembolsos efectuadas con partes relacionadas, el SII interpreta a través de la Circular N°53 del 2020, que corresponde analizar que el monto involucrado sea razonable y que tenga como característica los puntos indicados en el párrafo anterior.

Con lo anteriormente descrito podríamos decir que el legislador tiene “parámetros” generales de control para dichos gastos, pero se deben considerar también otros aspectos como el de igualdad ante la Ley que "consiste en que las normas jurídicas deben ser iguales para todas las personas que se encuentren en las mismas circunstancias y, consecuentemente, diversas para aquellas que se encuentren en situaciones diferentes". Dicha igualdad no impide que la ley establezca diferenciaciones, pero siempre que suponga una distinción razonable entre quienes no se encuentren en la misma condición, siendo la razonabilidad, por ello, el cartabón de acuerdo con el cual debe apreciarse la medida de igualdad o la desigualdad (C 12°). No existiendo razonabilidad o fundamentación, la

diferenciación se torna arbitraria, como se deriva de la STC N° 986/2008. Lo mismo sucede en caso de que la norma en cuestión no se aplique a todas las personas que se encuentran en la misma situación prevista por el legislador (C 13°).

5.12. No son Gastos Necesarios:

Es necesario indicar en términos generales cuales no procede considerar como gasto necesario para producir la renta, aquellos que tengan como causa la culpa leve o grave del contribuyente (se excluyen los casos de culpa levísima).

Asimismo, no procede considerar como gastos necesarios para producir la renta las dádivas de cohecho o soborno que puedan otorgarse a un funcionario público, y en general, a cualquier persona.

Tampoco constituyen gastos necesarios para producir la renta los desembolsos relacionados con cualquier actividad ilícita.

La exigencia de que el gasto se encuentre pagado o adeudado para que el desembolso pueda deducirse como gasto es una condición que establece la ley que implica que desde el punto de vista tributario no son aceptadas como un gasto las provisiones o estimaciones de gastos. (Provisión de vacaciones, Provisión de incobrables, Provisión de gastos operacionales, entre otros).

6. EJEMPLOS DE GASTOS NECESARIOS

**Gastos
relacionados con
proyectos
empresariales**

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

**Gastos
relacionados con
proyectos
empresariales**

- 1 Gastos relacionados a llevar la contabilidad**
- 2 Gastos relacionados al cumplimiento legal y tributario.**
- 3 Gastos por defensa judicial relativa al funcionamiento o a las operaciones del negocio o de la empresa.**
- 4 Contratación de asesorías para enfrentar procesos de reclutamiento, huelga o desvinculación de trabajadores. Se excluye asesorías reemplazo relación con la trabajadores en huelga, por tratarse de acto ilícito.**
- 5 Asesorías de imagen y de marketing actividad o negocio**
- 6 Gastos en medidas de seguridad**
- 7 Gastos en diseño y mantención de estructuras y jardines, arreglo de fachadas,**
- 8 Cuotas o entradas por participación en seminarios y eventos empresariales, cuotas por participar en asociaciones gremiales.**

Gastos relacionados con riesgos propios del negocio, incluyendo eventualidades e imprevistos

- 1. Inclemencias del tiempo o variaciones climáticas;**
- 2. Responsabilidad del empleador por acciones de sus trabajadores durante la jornada de trabajo;**
- 3. Retraso no imputable al contribuyente en la obtención de permisos o requerimientos medioambientales, de salubridad, laborales, etc.;**
- 4. Desembolsos vinculados a cláusulas de no competencia o prohibición de ejercer ciertas actividades.**
- 5. Pago de multas por atrasos, de empresas constructoras.**
- 6. Gastos para compensar retrasos o cambios de pasajes, en empresas de transporte.**
- 7. Desembolsos por riesgos de derrumbes y dificultades en el transporte de materiales y trabajadores por cortes de caminos, en el caso de empresas mineras.**

6.1. GASTOS REGULADOS EN EL ART. 31, INC 1°

1. Gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa.
- 2 Gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes del activo de la empresa usados para fines personales por sus propietarios, socios o accionistas cuando les aplique la presunción de derecho del artículo 21.
- 3 Gastos correspondientes a la adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando no sea éste el giro habitual, y en combustibles, lubricantes,

reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento.

4 Gastos incurridos en supermercados y comercios similares, cuando no correspondan a bienes necesarios para el desarrollo del giro habitual del contribuyente.

6.2. Gastos Particulares

Cabe indicar que existe en la actual ley regulación de ciertos gastos particulares, como los siguientes:

1. Gastos incurridos en supermercados y comercios similares: Elimina las restricciones existentes para la deducibilidad de gastos incurridos en supermercados y comercio similares.
2. Gastos relacionados a vehículos: La calificación previa por el Director Nacional del SII de ciertos gastos relacionados a vehículos como gastos necesarios requerirá de resolución fundada.
3. Se elimina restricción a la deducibilidad de intereses vinculados a créditos destinados a la adquisición, mantención o explotación de bienes que no produzcan rentas gravadas con IDPC. Dichos intereses serán deducibles en la medida que cumplan los requisitos generales de los gastos.
4. Entrega de mercadería no destinada a comercialización a entidades sin fines de lucro. Permite la deducibilidad del costo tributario de mercadería cuya comercialización se haga inviable, en la medida que ésta sea entregada gratuitamente a instituciones sin fines de lucro inscritas ante el SII para su distribución gratuita, consumo o utilización entre personas naturales de escasos recursos u otras instituciones sin fines de lucro.

5. Castigo de créditos incobrables: Flexibiliza el castigo de créditos incobrables con deudores no relacionados que se encuentren impagos por más de 365 días, permitiendo su deducción total o un porcentaje de los mismos.
6. Depreciación acelerada para contribuyentes con promedio anual de ingresos igual o inferior a UF 100.000: Aplica para bienes del activo fijo, nuevos o usados, en virtud del cual el bien se deprecia considerando una vida útil equivalente a 1/10 de aquella fijada por el SII.
Adicionalmente, se establece una depreciación instantánea por la adquisición del 50% de los bienes del activo fijo, nuevos o importados, destinados a proyectos de inversión, desde el 1 de octubre de 2019 hasta el 31 de diciembre de 2021.
7. Gastos incurridos por exigencias medioambientales en el desarrollo de proyectos: Bajo el cumplimiento de determinados requisitos, autoriza la deducibilidad de gastos incurridos con motivo de exigencias medioambientales impuestas para la ejecución de un proyecto o actividad, o con ocasión de compromisos ambientales voluntarios incluidos en el estudio o en la declaración de impacto ambiental.
8. Pagos realizados en virtud de transacciones judiciales o extrajudiciales, o de cláusulas penales: Autoriza la deducibilidad de desembolsos acordados entre partes no relacionadas, en virtud de transacciones judiciales o extrajudiciales o en cumplimiento de cláusulas penales.
9. Proporcionalización de gastos y desembolsos de utilización común: Establece tres métodos para la proporcionalidad de gastos y desembolsos imputables tanto a rentas gravadas como a ingresos no renta o rentas exentas de impuestos finales.

Es importante plasmar las diferencias de Gastos Aceptados de las últimas normativas, para esto se desarrollará a continuación unos ejemplos en la determinación de la RLI.

6.3. Problemáticas observadas en nuevos tipos de gastos

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

Así también se puede identificar, que los gastos señalados por el numeral 13 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR, numeral agregado en esta modificación, señala que los gastos establecidos por entidades reguladoras, que se requieran por cumplimientos medioambientales, y que dan el derecho habilitante para ejercer una actividad en particular, podrán ser aceptados como gasto. Sin embargo, uno tendería a pensar que éste tipo de gasto este cubierto por la sola modificación del inciso primero del artículo 31, puesto que la figura cumple con esos requisitos, es más, también cumple con los requisitos en la normativa antes de reforma, puesto que estos gastos son inevitables si se quiere realizar una actividad en particular y que, de no realizarse la erogación, no podría realizarse la actividad y se vería frustrada la aspiración a la renta.

Es en ese sentido, podemos identificar espacios no cubiertos por la norma, y que son aplicables a los tipos de gastos expuestos por la administración tributaria, y muchos casos en

los que si un contribuyente los consideró a su interpretación como gastos tributarios, en virtud que se subsumía al elemento del hecho gravado gasto a su criterio, y este gasto es parte de una pérdida tributaria de arrastre de varios años antes de entrada en vigencia de esta modificación, cabe la duda de cómo será el ámbito de aplicación práctico, de un proceso de fiscalización; ¿se considerará el criterio fundado en la jurisprudencia antes de la reforma de la Ley 21.210? ¿el fiscalizador deberá tener dos criterios de aceptación del gasto basados en la fecha de entrada en vigor? ¿la jurisprudencia administrativa bajo esta nueva definición de gasto se entiende derogada, y se evaluará la pérdida en función de la nueva realidad?

Por último, en el nuevo numeral 14 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR, se incorporan los desembolsos o descuentos ordenados por entidades fiscalizadoras en cumplimiento de una obligación legal para compensar el daño patrimonial a sus clientes o usuarios, cuando dicha obligación legal no exija probar la negligencia del contribuyente. Casos que fueron emblemáticos, dado que eran gastos que se rechazaban y que además eran afectados por la norma del artículo 21 de la LIR sobre gasto rechazados. Sin embargo, la norma y la interpretación por parte de la administración tributaria, reconoce la realidad económica, y da el ejemplo de una empresa de suministro eléctrico, pero al igual que lo hacía en los casos antes de reforma, sigue supeditando su aceptación a elementos que más bien puedan ser exógenos al contribuyentes, porque de mediar culpa la deducibilidad del gasto será no aceptada, claro, con una menor afectación, ya que no sería base de tributación del impuesto único del artículo 21. Sin embargo, los argumentos de negligencia, incluso ineficiencia como lo señaló el Servicio de Impuestos Internos en el ero 490 del 12 de marzo de 2013.

Así bien, hay una mejora, respecto que no recae en el contribuyente una doble sanción al no aplicar el artículo 21 de la LIR, queda la sensación que no se reconoce la realidad

económica del negocio, en el mismo sentido expuesto por la interpretación de este organismo fiscalizador, en cuando en la letra c) del número 1.1. sobre la aptitud del gasto el servicio señala: “Gastos en relación con el desarrollo de actividades económicas las que aparejan riesgos que les son propios o cuya materialización, en cierta medida, son parte del negocio.”

6.4. CASO PRACTICO

En el caso de la profundización del análisis aplicable a gastos efectuados en proyecto de introducción o apertura a nuevos mercados, podemos indicar un ejemplo claro de una empresa de Viveros de plantas donde anterior a la reforma de la Ley 21.210, los egresos asociados a la investigación de una nueva variedad genética de planta frutícola, en los hechos, era considerada un gasto rechazado, ahora debido a que dichos gastos son de larga data, donde se estima un periodo de por lo menos de 5 años de investigación, así como también gastos que se traspasan desde un año a otro, como resultado de que los ingresos asociados a dichos gastos son obtenidos en el próximo periodo contable (pero de la misma temporada agrícola – aproximadamente en Chile desde Junio a Mayo) dichos gastos eran activados al cierre de los estados financieros de diciembre de cada año y traspasados al mismo período de sus ingresos, pero con la nueva definición los gastos tendrían un diferente control en la Renta Líquida Imponible, ambos criterios son muy relevantes para el resultado del giro del negocio, debido a que antes estaban en la definición de gastos rechazados o eran gastos que eran diferidos tributariamente hablando. Para mayor claridad de la situación antes señalada, se detallará más acuciosamente en el siguiente párrafo.

Una empresa de viveros de plantas frutícolas, cuyo giro es vender plantas y patrones principalmente frutícolas (patrón es la base que recibe la yema que posteriormente se transforma en el árbol). En este tipo de empresas, se desarrollan diferentes plantas de diversas especies frutales como manzanos, cerezos, kiwis, etc. los cuales tienen también múltiples variedades en Manzanas por ejemplo Granny, Braeburn y Pink lady. En Cerezos variedades como Bing, Santina y Royal Dawn, cada variedad de alguna especie tiene sus características y perfil genético que lo hace identificable, dicho lo anterior, se puede identificar que el proceso

de crear una planta para la venta es muy delicado y minucioso, se debe controlar muy bien el proceso de especie/variedad así como controlar de la misma forma los gastos asociados a cada proceso con el fin de verificar correctamente el margen del negocio, siendo muy típico que algunas empresas de este rubro experimenten la creación de nuevas variedades buscando como resultado la necesidad del menor uso del agua, utilización de menores plaguicidas o insecticidas, variedades de menor altura para un fácil manejo y cosecha, adaptación de alguna variedad a suelos/climas propia del país, etc. Estos gastos de experimentación son de largo aliento que van entre 5 a 10 años (o más) de investigación, plantación, pruebas, entonces dichos gastos en base a la anterior definición como *gasto rechazado* al no tener certeza de una venta posterior. Por otro lado, con la actual definición o ampliación de definición de gasto son aceptados incluso en el mismo período que ocurren, ya que representan gastos propios asociado al giro de la empresa.

Este nuevo gran cambio de definición, por parte del ejecutivo no está exento de algunas dudas en el actuar del ente fiscalizador, por lo tanto, las preguntas planteadas frente a este caso, son las siguientes:

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

Este cuestionamiento es relevante porque plantea una duda válida para los contribuyentes, que hace relación al ámbito de aplicación de la normativa actual, a pesar, que existe una circular que interpreta y establece las reglas y criterios por las cuales debiesen ceñirse los fiscalizadores. No se establece claramente si en el ejercicio

de este rol, el fiscalizador debe someter los antecedentes a dos definiciones y criterios de no aceptación de gastos distintos; en el caso de encontrarse con gastos arrastrados de ejercicios anteriores a la entrada en vigencia de la nueva norma, aplicar la definición de gasto y jurisprudencia administrativa existente antes de la Ley 21.210; y en caso de encontrarse con hechos jurídicos posteriores al primero de enero de 2020, aplicar la nueva definición de gasto. Una aplicación práctica de esta naturaleza, complejiza bastante el ámbito de fiscalización.

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

También esta jurisprudencia administrativa es aludida en jurisprudencia judicial 3.989 del Tribunal Tributario y Aduanero de Coquimbo, que menciona “En el mismo sentido se pronuncian los Oficios N° 231, de 1986 y N° 393 de 2005. Señala que no discute tal principio, el Servicio ha señalado consistentemente que sólo en el caso que se esté revisando una pérdida de arrastre, como un gasto deducido en el año tributario no prescrito, puede este organismo revisar años tributarios que sí se encuentren prescritos, pero siempre para determinar el monto

correcto de ciertos valores a deducir. En otras palabras, no obstante prescripción, para la revisión de pérdidas de arrastre, por ser gasto del ejercicio, el SII puede fiscalizar y requerir todo antecedente sustentatorio que acrediten tal pérdida de arrastre”.

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

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

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

El nuevo numeral 14 del artículo 31 de la Ley de la Renta establece que serán aceptados los gastos por cláusulas penales establecidas en contratos como, por ejemplo, en el caso mencionado, un contrato de construcción. Los requisitos establecidos son los requisitos generales y copulativos para cualquier gasto. Sin embargo, en la interpretación emanada de la administración tributaria, en particular, en el punto 1.1 de la circular 53 del 2020, se establece que será improcedente la aceptación del gasto, si la causa de la erogación se sostiene en la culpa leve o grave del contribuyente, la expresión literal de esta interpretación es la siguiente:

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

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

“a) Culpa grave, negligencia grave o culpa lata consiste en no manejar los negocios ajenos con aquel cuidado que aun las personas negligentes y de poca prudencia suelen emplear en sus negocios propios. Esta culpa en materias civiles equivale al dolo. b) Culpa leve, descuido leve o descuido ligero es la falta de aquella diligencia y cuidado que los hombres emplean ordinariamente en sus negocios propios. Culpa o descuido, sin otra calificación, significa culpa o descuido leve. Esta especie de culpa se opone a la diligencia o cuidado ordinario o mediano. El que debe administrar un negocio como un buen padre de familia es responsable de esta especie de culpa. c) Culpa o descuido levísimo es la falta de aquella esmerada diligencia que un hombre juicioso emplea en la administración de sus negocios importantes. Esta especie de

culpa se opone a la suma diligencia o cuidado. El dolo consiste en la intención positiva de inferir injuria a la persona o propiedad de otro.

Lo señalado precedentemente tiene varias problemáticas que derivan en ambigüedades e incertezas jurídicas, entre ellas:

La cláusula penal en esencia busca resarcir perjuicios derivados del no cumplimiento del objeto principal del contrato privado. Todo esto legislado en el artículo 1535³ y siguientes del Código Civil. En ese sentido para que exista un gasto por la ejecución de una cláusula penal, debe haber una actuación culposa. Es así como lo señala el profesor Prado Puga A. (2019), que establece que, para ser ejecutada la cláusula penal de un contrato, debe necesariamente determinarse una actuación culposa.

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

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

³ 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.

Respecto a lo señalado anteriormente, también se puede evaluar si hay vulneración al principio de legalidad, dado que los elementos del hecho gravado deben estar contenidos en la ley, y no a través de interpretaciones del ente fiscalizador, quien agrega en la instrucción administrativa, la evaluación de la eventual negligencia o culpa, no estando contenida textualmente en la norma. De igual forma quien resolverá el carácter de la causalidad del hecho jurídico será el propio ente fiscalizador, delegando el peso de la prueba al contribuyente, al tratarse de la determinación de impuestos, y no de una sanción.

Por último, esta interpretación de la norma vulnera el espíritu de la misma, ya que desconoce la consensualidad entre las partes, que puedan afectar económicamente a una de ellas. Al no aceptar el gasto por la discrecionalidad de un criterio emanado de una instrucción administrativa y no de la ley, desconoce la real aplicación de la cláusula penal y su tratamiento social, reconocido por el Código Civil. Si el incumplimiento del contrato fuese por actuación dolosa de una de las partes, no es la administración tributaria quien debe dirimir estas disyuntivas sino la institución competente en materia civil. Y solo en tal caso podría no aceptarse el gasto por provenir de un acto ilícito, solo basado en el principio de equidad legal, en el sentido de determinar si es válido que sea parte del hecho gravado una erogación proveniente de actos ilícitos.

Cabe señalar que un ejemplo similar a los gastos rechazados de investigación que se ha expuesto en el caso práctico, son los gastos “Activados” y “Desactivados” en el año posterior, por tener en el siguiente año ingresos asociados a un cambio en la determinación de la Renta Líquida Imponible ya que en dichos gastos no será necesario activar al ser parte de los gastos reales, pagados en el mismo periodo en el que ocurren, aun cuando sus ingresos sean posteriores, un ejemplo de esto son los Gastos Agrícolas de una temporada, los cuales ocurren

de Junio a Diciembre, en este período se activan debido a que las ventas se originan desde Febrero a Diciembre del siguiente año, esto se observa en las entregas de Frutas a Empresas Exportadoras, donde por ejemplo los gastos de Manzanas van desde Junio 2020 a Abril 2021, pero las ventas van desde la entrega de dichos frutos aproximadamente Febrero 2021 a Diciembre 2021, esta última fecha no tiene que ver con la entrega de dichos productos sino con la liquidación final por parte de la exportadora que va de la mano con la emisión de facturas o notas de débito asociada a la venta, por tanto, los gastos que ocurran desde junio a diciembre, como no tienen ningún ingreso asociado en ese periodo, se debían activar eliminando dichos gastos del estado de resultado tanto financiera como tributariamente, pero a partir de la nueva definición de gasto aceptado, la RLI del AT2021, no será necesario la activación de gastos tributarios amparado bajo la nueva normativa.

Es importante dejar expresado los ejemplos anteriormente descritos en una Renta

Líquida Imponible con el fin de cuantificar la importancia de estos cambios:

Viveros Maule Renta Líquida imponible 31/12/2020	Antigua Definición	Nueva Definición
	Pesos \$	Pesos \$
Resultado (utilidad/pérdida) según balance	2.116.019.108	2.116.019.108
1. Agregados		
Depreciación Activo Fijo Financiero	118.234.853	118.234.853
Devengo Intereses Leasing	36.863.521	36.863.521
provisión Vacaciones 2020	25.634.135	25.634.135
Provisiones Varias de Costos 2020	282.064.376	282.064.376
Cobros a Emitir 2019	2.017.059.019	2.017.059.019
Diferencia Provisión Cobros a Emitir 2019	26.820.059	26.820.059
Gastos por Desactivar 2019	1.235.505.513	0
Gastos Rechazados proyecto investigación (Variedades)⁴	178.987.451	0
Gasto por contribuciones Bs Rs agrícolas	34.129.222	34.129.222
Donaciones	250.097	250.097
Corrección monetaria tributaria art. 41 (ganancia)	26.659.852	26.659.852
Total Agregados	3.982.208.097	2.567.715.133
2. Deducciones		
Cuotas Leasing	-152.632.145	-152.632.145
Provisión Vacaciones 2019	-9.156.197	-9.156.197
Provisiones de Costos Varias 2019	-142.998.553	-142.998.553
Cobros a Emitir 2020	-2.714.614.450	-2.714.614.450
Gastos por Desactivar 2020	-1.090.312.008	-1.090.312.008
Dividendos Percibidos	-182.491	-182.491
Donaciones	-250.097	-250.097
Depreciación activo fijo tributario Instantánea (pérdida)	-23.731.667	-23.731.667
Depreciación activo fijo tributario (pérdida)	-281.056.444	-281.056.444
Total Deducciones	-4.414.934.052	-4.414.934.052
Resultado tributario del ejercicio	1.683.293.154	268.800.190
Impuesto 1 era Categoría al 27%	454.489.151	72.576.051

⁴ Estos conceptos son bastantes relevantes y conocidos en el rubro, además como se puede identificar con el ejemplo es muy importante considerarlos como gastos aceptados.

En el ejemplo anterior, los cálculos demuestran claramente un efecto significativo en la nueva definición de Gastos, ya que existe por lo menos dos diferencias notorias, la primera tiene que ver obviamente con la determinación del Impuesto de Primera Categoría donde de pagar MM\$454 se reduce al MM\$72, lo que sin duda es una variación importante, que se traduce en un menor pago de impuestos. La segunda diferencia, tan importante como la primera, se debe a que con esta nueva interpretación, las variaciones entre los resultados tributarios versus los resultados financieros de una empresa son cada vez menor, este acercamiento que tiene la actual jurisprudencia, sin duda es un alivio para los contribuyentes e incentiva los esfuerzos de empresas a la investigación y desarrollo de nuevos proyectos, debido a que la anterior jurisprudencia generaba una especie de castigo tributario por disponer financiamiento en esos rubros

7. Conclusiones.

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

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

Ejemplos hay muchos, y muy cercanos al caso de investigación, es más, esta norma nace rectificando un cambio en el espíritu de otra norma. Nos referimos al artículo 21 de la ley de la renta, que nace en virtud del régimen tributario basado en retiros, y que buscaba inicialmente ser una norma anti elusiva, que rectificaba la base imponible de primera categoría, ante abusos

a la ley y simulación de los hechos jurídicos. Sin embargo, esta norma fue cambiando su espíritu en el tiempo, transformándose en una norma recaudatoria, mal llamada “impuesto sanción” lo que es contradictorio. No olvidemos que justamente una de las razones principales por el que se generó este cambio en el artículo 31 de la LIR, es revertir la situación antes descrita. Es por eso que se concluye que la actual definición puede ser perfectible en su expresión literal, llevando al mínimo las interpretaciones.

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

Los efectos retroactivos de la norma es otro tema que no queda bien resuelto, puesto que no se expresa claramente si los gastos arrastrados en pérdidas tributarias serán evaluados bajo la nueva definición de gasto, o la que estaba vigente al momento de incurrir en el hecho jurídico. Sin embargo, el oficio comentado en el punto 6.4 de esta investigación puede ser una herramienta que nos permita corregir, al menos en interpretación, que, dado el espíritu de la norma, el ente fiscalizador debiese ceñirse a un solo criterio de evaluación, siendo el lógico de acuerdo al afán de cambiar el espíritu, la nueva definición del gasto tributario.

Por último, se estima que uno de los términos que podrían traer más controversias, es el concepto incorporado en la instrucción administrativa, referente a la posible no aceptación del

gasto ante eventuales negligencias o determinación de causa culposa al momento de incurrir en un gasto. Si bien el ente fiscalizador, puede objetivizar su evaluación basado en las normas del Código Civil y en la presunción de buena fe establecidas en el número 19 del artículo 8 bis del Código Tributario, se cree que pueda ser improcedente ya que de acuerdo a lo argumentado en el punto 6.4 de esta investigación, se contrapone a otras normativas, y a la primacía de la voluntad que tienen los contribuyentes para contratar, además de una eventual vulneración del principio de legalidad, al no estar contenida explícitamente en la ley.

Un punto aparte que se quiere expresar, aun cuando no es materia de esta tesis, es el periodo tributario Chileno, ya que hay rubros como el Agrícola donde me he desenvuelto, que abarca aproximadamente de Junio a Mayo. Dicho periodo, debería ser a estas alturas también el mismo periodo tributario, debido a que solo se aceptan los gastos del periodo Enero a Diciembre. Este cambio ya lo ha efectuado Uruguay con bastante éxito, teniendo ambos períodos aceptados, con lo que disminuye la gran carga de Abril de cada año por la presentación de la Renta de la totalidad de las empresas, de esta forma se evitarían también ajustes tributarios a la RLI debido a que el período tributario actual no se ajusta a los resultados de la ***“Temporada Agrícola”***⁵, esto según mi punto de vista, sería un avance que se ajustaría más a la realidad contable de estas empresas, al igual como ha sido el cambio de ***ampliación de los Gastos Aceptados***, que sin duda alguna, es un gran acercamiento a la realidad financieras de éstas.

⁵ La temporada Agrícola es frecuentemente desde Junio-Mayo, a dicho periodo deberían solo postular las empresas que posean ciertas actividades económicas del SII, definición propia del tesista

8. REFERENCIAS

Oficios

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

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

Oficio número 1695 del 2010, Servicio de Impuestos Internos

Oficio número 164 de 1997, Servicio de Impuestos Internos

Oficio número 231, de 1986, Servicio de Impuestos Internos Oficio número 393 de 2005,
Servicio de Impuestos Internos

Circulares

Circular número 24 del año 2008, Servicio de Impuesto Internos

Circular número 44 del año 2008, Servicio de Impuesto Internos

Circular número 53 del 2020, Servicio de Impuestos Internos

Leyes

Código Tributario Chileno

Código Civil Chileno

Ley 21.210 del Ministerio de Hacienda, sobre Modernización Tributaria.

Tesis

Gallardo Burgos, P. “Gasto Necesario para Producir la Renta: Análisis Histórico desde la Ley N° 3.996 de 1924 hasta el Decreto Ley N° 824 de 1974”. Tesis para Optar al Grado de Magister en Tributación, Universidad de Chile, Santiago, 2016

Ortiz Guajardo, C. y Troncoso Agurto S. “Análisis del Alcance del Concepto de Gasto Necesario establecido por el artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta”. Tesis para Optar al Título de Contador Público Auditor, Universidad Del Bio-Bio, Chillán, 2008

Otros Antecedentes Públicos

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

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

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

Alessandri Rodríguez, A. (1939). *Teoría de las obligaciones*. Santiago: Zamorano y Caperán.
Barcia Lehmann, Rodrigo (2006); *La autonomía privada como principio sustentador de la teoría del contrato y su aplicación en Chile*; en *Temas de contratos; Cuadernos de análisis jurídicos; Colección de Derecho Privado III*; Ediciones Universidad Diego Portales; Escuela de Derecho; Santiago Chile.

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

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

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

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

Página del SII, Administrador de Contenido Normativo, Administrador de contenido de Jurisprudencia

Prado Puga, A. (2019). Algunos aspectos de la cláusula penal en el derecho chileno. *Revista de Derecho* (Coquimbo. En línea), 26, e3893, <https://doi.org/10.22199/issn.07189753-2019-0016>Ramos Pazos, R. (2004). *De las obligaciones*. Santiago: Lexis Nexis.