



GASTOS NECESARIOS PARA PRODUCIR LA RENTA EN EL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA

Bárbara Contreras Orellana y Daniela Vítolo Camiruaga

Universidad de Valparaíso

Tesina de Derecho de Universidad de Valparaíso

Profesor guía: Gonzalo Pardo Sainz

Febrero 2020

| INDICE | Página |
|---|-----------|
| INTRODUCCIÓN | 5 |
| I. CONCEPTO DE RENTA Y DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA..... | 6 |
| Doctrina Económica de la Renta y Doctrina Fiscal de la Renta..... | 6 |
| Determinación de la Renta Líquida Imponible | 6 |
| II. GASTOS NECESARIOS PARA PRODUCIR LA RENTA..... | 8 |
| Definición de gasto..... | 8 |
| Clasificación de los gastos..... | 9 |
| Requisitos del gasto para su deducción..... | 10 |
| III. INTERPRETACIÓN DEL GASTO NECESARIO PARA PRODUCIR LA RENTA..... | 23 |
| Métodos interpretativos..... | 24 |
| Interpretación en materia tributaria..... | 27 |
| Análisis Crítico..... | 30 |
| IV. PROYECTO DE MODERNIZACIÓN TRIBUTARIA (BOLETÍN Nº 12043-5). ANALISIS DEL PROYECTO EN LO REFERIDO AL ARTÍCULO 31. | 39 |
| Redefinición | 40 |
| Otras modificaciones | 40 |
| Permite deducción de ciertos gastos | 41 |
| CONCLUSIONES..... | 43 |
| BIBLIOGRAFÍA | 45 |

Tabla de Abreviaturas

| | |
|-------|---|
| CS | Corte Suprema |
| CT | Código Tributario |
| DL | Decreto Ley |
| INR | Ingreso No Renta |
| LIR | Ley de Impuesto a la Renta |
| LOSII | Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos |
| RAE | Real Academia Española |
| SII | Servicio de Impuestos Internos |
| TC | Tribunal Constitucional |
| TTA | Tribunal Tributario y Aduanero |

RESUMEN

El presente trabajo tiene por objeto responder a la interrogante respecto de si es correcta o no la actual interpretación de la frase “gastos necesarios para producir la renta” contenida en el artículo 31 inciso 1° de la LIR, a efectos de determinar la base imponible del Impuesto de Primera Categoría. Para ello se comenzará con el análisis del concepto de renta y el proceso de determinación del impuesto, luego analizaremos los requisitos que debe cumplir gasto para ser deducido. Haremos un análisis de la interpretación actual y daremos nuestra posición al respecto. Para finalizar haremos una breve referencia a la modernización tributaria respecto a los gastos.

PALABRAS CLAVES

Gastos – Necesarios- Interpretación - Servicio de Impuestos Internos – Principio de legalidad tributaria.

INTRODUCCIÓN

El tema de nuestra tesis es la actual interpretación del artículo 31 inciso 1° de la Ley de la Renta que contiene la regulación de los gastos necesarios para producir la renta a efectos de su deducción para determinar la renta líquida imponible del Impuesto de Primera Categoría. Revisaremos la interpretación que sostiene tanto el Servicio de Impuestos Internos, a través de sus diversas resoluciones y circulares, como también la jurisprudencia de nuestro tribunal superior de justicia, para luego realizar un análisis crítico de la misma.

En el primer capítulo nos referiremos al concepto de renta, las diversas doctrinas respecto de ésta y el proceso de determinación de la base imponible del referido impuesto.

Luego, veremos concretamente el análisis del Gasto Necesario Para Producir la Renta, principalmente a la luz de los requisitos que el Servicio de Impuestos Internos ha extraído de la ley y ha inferido a partir de la misma. Así mismo, revisaremos algunas sentencias emitidas por la Corte Suprema en donde comparte criterios similares a nuestro órgano administrativo.

En el tercer capítulo, ahondaremos en la interpretación actual de los gastos necesarios para producir la renta, en la cual se utiliza el criterio gramatical de interpretación conforme al uso común y vulgar de la palabra “necesarios” entendiéndose por tal como aquellos gastos indispensables y obligatorios en base a la definición del diccionario. Utilizar dicha interpretación traería como consecuencia una extrema restricción del gasto para ser deducido, generando una serie de inconvenientes para el contribuyente y una constante litigiosidad en esta materia. Parte de la doctrina es conteste en señalar que dicha interpretación es errónea, en base a distintos argumentos. En primer lugar, se produciría una confusión entre el concepto de gasto y el concepto de costo regulado en el artículo 30 de la LIR; segundo, no debería utilizarse la interpretación gramatical según el sentido común o general de la palabra “necesarios”, sino que una interpretación sistemática dado el lugar en que se encuentra ubicada dicha norma y además ésta debería ser conforme al criterio gramatical en base a la técnica contable. Por último, en nuestra opinión la actual interpretación sería contraria al principio de legalidad en relación al hecho gravado.

Para concluir, revisaremos el Proyecto de Ley de Modernización Tributaria que pretende incorporar importantes modificaciones en la materia objeto de nuestro trabajo, en donde el legislador definiría expresamente qué se entiende por gastos necesarios e incorporaría nuevos gastos especialmente deducibles siendo los principales y más llamativos los relativos a Responsabilidad Social Empresarial y gastos varios que actualmente no pueden ser deducidos.

I. CONCEPTO DE RENTA Y DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA.

En este capítulo analizaremos qué debemos entender por renta, analizando las distintas doctrinas de ésta y cuál es la renta que grava la ley. Para finalizar explicaremos el proceso de determinación del Impuesto de Primera Categoría.

1.1 Doctrina Económica de la Renta y Doctrina Fiscal de la Renta.

Para la Doctrina Económica de la Renta, la renta es una riqueza nueva, que deriva de una fuente productiva, ya sea de una actividad (trabajo), como de un capital, sea consumida, ahorrada o invertida, la que siempre consiste en un valor neto porque necesariamente vamos a estar ante una renta luego de depurar los ingresos, deduciendo todos los sacrificios incurridos para la generación de los mismos, la cual puede ser en dinero o en especies. De todas estas características lo medular es la fuente productiva, necesariamente tiene que haber una fuente que genere esa renta, ya sea un trabajo, una actividad o un capital.

Para las doctrinas fiscales de la renta, tenemos que distinguir entre: (i) Teoría de la renta-producto, que se refiere a la riqueza nueva material que fluye de una fuente productora durable y que se expresa en términos monetarios. Este concepto de renta fiscal-producto se parece a la renta económica, la diferencia es que ésta se expresa únicamente en términos monetarios. (ii) Teoría de la renta-incremento patrimonial, es todo ingreso neto en bienes materiales, inmateriales o servicios avaluables en dinero, periódico, transitorio o accidental, de carácter oneroso o gratuito, que importe un incremento neto del patrimonio de un individuo en un período determinado, esté acumulado o haya sido consumido y que se exprese en términos monetarios. En ésta, en oposición a la renta-producto en la cual como elemento esencial debe existir una fuente, simplemente vamos a comparar el patrimonio actual con el patrimonio del periodo anterior. En la medida que el patrimonio actual sea superior al anterior, esa diferencia es renta.

La Ley de Impuesto a la Renta en adelante LIR en su artículo 2 N°1 define renta como “los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban, devenguen o atribuyan, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación. A partir de esta definición la ley

comprende los dos conceptos de renta, en la primera parte adhiere a la teoría de la fuente, y en la segunda, a la del incremento patrimonial, pero desde el punto de vista sustantivo, lo que grava la ley es la teoría del incremento patrimonial, toda vez que la teoría de la fuente está subsumida en el concepto de incremento patrimonial. Es en atención a esta amplitud del concepto de renta, que la legislación establece exclusiones (INR) y exenciones que restringen, en determinados casos, los ingresos constitutivos de renta; como también, una tributación especial para las ganancias de capital. No debe confundirse Ingreso No Renta con Renta Exenta. El primero no está afecto a la obligación tributaria principal de declaración y pago del impuesto, ni a las obligaciones tributarias accesorias, tales como declaración, retención, recargo, declaraciones juradas, etc., por lo que no es un hecho gravado. Por el contrario, las rentas exentas de impuestos son las gravadas por la LIR, pero exentas de uno o más impuestos, y están afectas a las demás obligaciones tributarias accesorias, como, por ejemplo, informar. Y al estar definida la renta por ley, conforme a la norma de interpretación contenida en el artículo 20 del Código Civil, debemos atenernos a su significado legal para la aplicación de la ley.

1.2 Determinación de la Renta Líquida Imponible

Este punto es de suma relevancia por cuanto para la determinación hay que hacer agregaciones y deducciones, y dentro de estas se encuentra el gasto necesario, tema principal de nuestra tesis.

La determinación de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría (IDPC) o también llamada Renta Líquida Imponible, es la magnitud cuantificadora del hecho imponible y su desarrollo se encuentra establecido en los artículos 29 al 33 de la Ley de Impuesto a la Renta (LIR). Dicha determinación es un proceso complejo, cuya primera etapa consiste en el establecimiento de los ingresos brutos de conformidad con las pautas que sobre el particular fija el artículo 29 de la LIR que la define como “Constituyen ingresos brutos todos los ingresos derivados de la explotación de bienes y actividades incluidas en la presente categoría, excepto los ingresos que no constituyan renta a que se refiere el artículo 17.” (Moscoso Gutiérrez, Juan Carlos, 2016: p. 10). El segundo paso de este proceso consiste en la determinación de la renta bruta, para lo cual debe rebajarse de la suma de los ingresos brutos el costo directo de los bienes y servicios utilizados en su generación. Esta deducción debe efectuarse en la forma establecida en el artículo 30 de la LIR, precepto que, además de definir el concepto de costo directo, precisando los diferentes rubros que lo integran según los diversos casos, se encarga de señalar

los procedimientos o métodos con arreglo a los cuales debe determinarse el costo directo de venta de las mercaderías y el costo de las materias primas y otros insumos utilizados en la producción o elaboración de bienes. (Moscoso Gutiérrez, Juan Carlos, 2016: p. 42). La determinación de la renta líquida imponible de primera categoría constituye el tercer paso o etapa del proceso que debe terminar con el establecimiento de la base imponible de dicho impuesto. Esta etapa se encuentra prevista y regulada por el artículo 31 de la LIR. El inciso primero de esta disposición prescribe, en efecto, que la renta líquida de las personas referidas en el artículo 30 - vale decir aquellas que exploten bienes o desarrollen actividades afectas al IDPC en virtud de los números 1, 3, 4 y 5 del artículo 20- 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 SII. Según lo dispone el mismo inciso primero en comento, no serán deducibles los gastos incurridos en la adquisición, mantenimiento o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa. (Moscoso Gutiérrez, Juan Carlos, 2016: p. 67) La renta líquida así determinada constituye el antecedente inmediato para el cálculo de la renta líquida imponible- vale decir la cantidad sobre la cual debe aplicarse la alícuota o tasa establecida en la ley- ya que a ésta se llega adicionando o restando de aquélla las partidas señaladas en el artículo 33. Por último, la renta líquida resultante de la aplicación de las normas contenidas en el artículo 31 debe ajustarse de acuerdo con lo establecido en el párrafo V del Título II de la LIR, sobre corrección monetaria. (Moscoso Gutiérrez, Juan Carlos, 2016: p. 82).

En resumen, en la determinación de la base imponible del IDPC, reconocidos los ingresos tributables (artículo 29 LIR), deben a continuación deducirse los costos (artículo 30 LIR) y gastos (artículo 31 LIR).

II. GASTOS NECESARIOS PARA PRODUCIR LA RENTA

2.1 Definición de gasto

La Ley de Impuesto a la Renta contenida en el art. 1° del DL N° 824 no define qué se entiende por gasto, ni tampoco qué se entiende por necesario.

Podemos entender que el gasto implica un sacrificio económico relacionado con el funcionamiento y desarrollo de una empresa como una unidad productiva.

Bajo la mirada de las Normas Internacionales de Contabilidad se define gasto como: “Disminuciones en los beneficios económicos producidos durante el período contable en forma de salidas/reducciones del valor de los activos o entradas /aumentos de los pasivos que supongan disminuciones en el patrimonio, diferentes a las distribuciones realizadas a los accionistas”. (Calderón Torres, Pablo, Gasto Tributario, Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile, 2012: p. 185). El diccionario básico tributario contable del Servicio de Impuestos Internos, ha definido gasto como “desembolso en el que ha incurrido una empresa para obtener ingresos”.

2.2 Clasificación de los gastos

Los gastos consagrados en el artículo 31 de la LIR, según el profesor Sotomayor Klapp, se pueden clasificar en tres categorías:

La primera, que llamaremos la regla general, establecida en el inciso primero del artículo 31 de la LIR, se caracteriza por hacer deducible todo gasto en la medida que cumplan con los requisitos que establece la ley para calificarlo de necesario. En consecuencia, estos serían los gastos denominados gastos generales.

La segunda, que dice relación con los casos expresamente regulados por la ley y que, por tratarse de especificaciones de la regla general antes enunciada, deben interpretarse en forma taxativa. Lo anterior lo deja de manifiesto la frase que los anuncia al señalar: “especialmente procederá la deducción de los siguientes gastos”. Los gastos especiales están señalados en 11 numerales, cada uno de ellos establece sus propios requisitos para proceder a su deducción.

La tercera, en donde se encuentran los gastos expresamente prohibidos y que pueden resumirse en los siguientes: gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa; gastos incurridos en bienes a los que se les aplique la presunción de derecho a que se refiere el inciso primero, del artículo 21 de la LIR: gastos de la letra f), N°1 del artículo 33 de la LIR; gastos incurridos en la adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando no sea éste el giro habitual, y los combustibles,

lubricantes, reparaciones, seguros y en general todos los gastos de mantención y funcionamiento; gastos en que la ley ordena reincorporar a la renta líquida si han sido deducidos, en la medida que hubiera disminuido el monto de ésta. En dicha categoría se encuentran los establecidos en las letras b) d) y e) del N°1, del artículo 33 de la LIR.

2.3 Requisitos del gasto para su deducción

La Ley de Impuesto a la Renta no señala un concepto de gasto necesario. Sin embargo, al tenor del inciso primero del artículo 31 de esta ley, el Servicio de Impuestos Internos ha desarrollado los diversos requisitos que debe cumplir el desembolso en el que incurre la empresa para generar la renta. Así, necesariamente, debe concurrir cada uno de ellos para que el gasto sea considerado como necesario para producir la renta y de esta manera deducirlo para obtener la Renta Líquida Imponible.

En este capítulo se analizarán los requisitos para que los diversos gastos en que incurre una empresa sean aceptados tributariamente y así permitir su deducción, junto a ello, revisaremos diversos pronunciamientos del Servicio de Impuestos Internos y de la Corte Suprema.

2.3.1 Que se relacione directamente con el giro o actividad que se desarrolla

Este requisito si bien no está señalado de manera explícita en la ley, el Servicio ha entendido que se encuentra consagrado negativamente en el artículo 31 de la LIR. Esta norma señala “No se deducirán los gastos incurridos en la adquisición, mantención o adquisición de bienes no destinados al giro del negocio”, por tanto, es a partir de esta disposición que se ha desarrollado esta exigencia.

Ahora, es importante determinar qué se debe entender por giro del negocio, ya que es un concepto que no ha sido definido por la Ley.

La Real Academia Española (R.A.E) lo define como la “Dirección que se da a una conversación, a un negocio y sus distintas fases”. De esta definición podemos concluir que el gasto debe tener una estrecha relación con la dirección del negocio.

Sobre este requisito se ha pronunciado el SII en el Oficio N° 2.297 de 19 de agosto de 1998 respecto a una solicitud de una empresa de servicios en orden a calificar como gastos necesarios

para producir la renta, los desembolsos en que ha incurrido para la debida mantención, funcionamiento y depreciación de un auto radiopatrulla que ha entregado en comodato a la institución de Carabineros de Chile, con el fin de que se realicen patrullajes en un determinado sector. En ese contexto, el Servicio concluyó que “ahora bien, analizada la situación planteada en su escrito, y teniendo presente lo dispuesto por la norma legal antes mencionada, se concluye que los desembolsos en que su representada debe incurrir para el funcionamiento y mantenimiento del vehículo en cuestión, quedan comprendidos en la primera parte de la disposición legal referida, esto es, en el concepto de gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa, ya que el citado vehículo está siendo utilizado por una entidad que no tiene ninguna relación con la empresa propietaria del bien, y además, ésta no le está prestando ningún servicio en particular o una contraprestación específica a la sociedad que le entregó el vehículo en comodato, ya que las actuaciones de Carabineros de Chile son en beneficio de la comunidad en general y no en favor de una persona en particular” (Oficio Ordinario N° 2.297 de 19 de agosto de 1998)

Siguiendo el mismo criterio, la Excelentísima Corte Suprema ha rechazado un recurso de casación en el fondo deducido por el Fisco de Chile contra la sentencia dictada por la Corte de Apelaciones de Santiago que otorgó la calidad de “gastos necesarios” a los pagos incurridos por el Notario Luis Torrealba Acevedo para defenderse de la querrela interpuesta en su contra, con el fin de probar su inocencia por los hechos imputados del delito de falsificación de instrumento público y de esta manera recuperar su cargo. En el fallo esta Corte concluye “Que de acuerdo a lo razonado, los jueces de alzada concluyeron que se trata en consecuencia, de gastos necesarios para generar la renta del contribuyente y que guardan relación directa con el ejercicio de la profesión y su actividad lucrativa de notario, cumpliendo por ende, con todos los requisitos legales para ser rebajados de la renta bruta de primera categoría” (Corte Suprema, Rol N° 9.419-2010)

El problema está en que hoy en día, la mayoría de los negocios abarcan varios rubros, por ello es complejo limitar hasta donde se extiende el campo de actividades de un giro determinado, y por lo mismo que tipo de gastos podrán ser relevantes o necesarios en un giro en particular y no en otro. Así mismo, cómo se diferencian los gastos entre contribuyentes con iguales giros, pero con distinta influencia en el mercado. (Arce Retamal Lorena, Bavestrello, Karina, Johnson Torres, Mónica, 2002: p. 36)

Por tanto, debe existir una relación entre los diversos gastos incurridos para producir la renta y el giro del negocio o de la empresa contribuyente del Impuesto de Primera Categoría.

No podemos terminar el análisis de este requisito sin antes mencionar un caso particular que aconteció en nuestro país recientemente respecto a los requerimientos de inaplicabilidad por inconstitucionalidad presentadas al Tribunal Constitucional (en adelante TC) por parte de las ISAPRES¹, para que produzca efectos en causas pendientes sobre reclamos tributarios sustanciados ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros² por las liquidaciones realizadas por la

¹ Sentencia n° Rol 4097-17 de Tribunal Constitucional, 28 de Mayo de 2019
Sentencia n° Rol 4041-17 de Tribunal Constitucional, 28 de Mayo de 2019

² Durante décadas las reclamaciones tributarias fueron conocidas, tramitadas y resueltas por el mismo órgano que emitía los actos administrativos impugnados, esto es, el SII. Lo anterior, suponía una profunda desventaja estructural para el contribuyente así como, también, una gran carga administrativa para la autoridad tributaria. A partir de las profundas falencias incrustadas en dicho sistema, y mediante la Ley N°20.322, de fecha 13 de enero de 2009, se creó una nueva infraestructura para la justicia tributaria y aduanera. El cambio más relevante de esta normativa fue la creación de los TTA, órganos jurisdiccionales letrados, especiales e independientes, que conocerían de las reclamaciones tributarias y su implementación total fue a partir del 1 de febrero de 2013 en todas las regiones del país. Cabe señalar que el artículo 132 del Código Tributario dispone que en los juicios tributarios la prueba será apreciada por el Juez Tributario y Aduanero de conformidad a las reglas de la sana crítica; que al apreciar las pruebas de esta manera, el tribunal deberá expresar en la sentencia las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas, técnicas o de experiencia en virtud de las cuales les asigna valor o las desestima; que, en general, tomará en especial consideración la multiplicidad, gravedad, precisión, concordancia y conexión de las pruebas o antecedentes del proceso que utilice, de manera que el examen conduzca lógicamente a la conclusión que convenga al sentenciador; que no obstante lo anterior, los actos y contratos solemnes sólo podrán ser acreditados por medio de la solemnidad prevista por la ley; y que en aquellos casos en que la ley requiera probar mediante contabilidad fidedigna, el juez deberá ponderar preferentemente dicha contabilidad. Es al contribuyente a quien le corresponde la carga de probar con sus documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto. Luego, respecto de una declaración de impuestos, el Servicio puede citar al contribuyente haciendo uso de la facultad que le confiere el artículo 63 del Código Tributario, que constituye un medio especial de fiscalización con el que cuenta la entidad fiscalizadora, con el objeto de verificar la exactitud de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y, asimismo, para obtener información acerca de los impuestos que estos pudieren adeudar, atribución privativa y exclusiva del Servicio de Impuestos Internos de conformidad a su Ley Orgánica y, que dimana también del texto expreso contenido en el artículo 6 del Código Tributario. La conducta que el contribuyente adopte frente a la citación contemplada en el artículo 63 del Código Tributario tendrá consecuencias, pues en el evento de no comparecer o no aportar antecedente alguno en la instancia de fiscalización, el legislador habilita al Servicio de Impuestos Internos para determinar la obligación tributaria con los antecedentes de que disponga, de lo que se deduce que la consecuencia jurídica que trae aparejada la inactividad del contribuyente en la instancia administrativa está claramente delimitada, al quedar excluido el contribuyente de la posibilidad de aportar documentos y antecedentes contables, para que sean considerados en la etapa administrativa por el Ente Fiscalizador en la determinación de la obligación tributaria, respecto de los cuales el Servicio no puede prescindir, salvo en el evento de existir una impugnación por estimar que éstos adolecen de falta de fidelidad.

El contribuyente por su parte, tiene la facultad de impugnar la determinación de la obligación tributaria por parte de la administración, mediante la interposición de una reclamación tributaria, en cuyo procedimiento y conforme al debido proceso -en su manifestación del derecho a defensa- se encuentra perfectamente habilitado para rendir prueba con la finalidad de justificar los fundamentos de su pretensión, aun cuando ésta no haya sido aportada en la instancia previa de fiscalización, lo que resulta del todo acorde con el principio de libertad probatoria que rige en

Dirección de Grandes Contribuyentes, respecto del tratamiento tributario de los montos por concepto de pago de costas judiciales ³ en los recursos de protección que se interponen en su contra con motivo de las adecuaciones y alzas anuales en los precios de los planes de salud de sus afiliados.

Las ISAPRES dedujeron requerimientos de inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto de la frase “necesarios para producirla”, contenida en el inciso primero del artículo 31; del numeral i) del inciso primero del artículo 21, en la versión anterior a la modificación de la ley N° 20.780, y del inciso primero de la letra g) del número 33, todos de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

La aplicación de los preceptos legales impugnados, resultaría decisivo en la resolución del asunto, en cuanto a que, de no declararse su inaplicabilidad, el Tribunal Tributario –aplicando dichos artículos - rechazará la calidad de gastos necesarios para producir la renta de las costas personales, desestimando por ende las reclamaciones, declarándolos como gastos rechazados y determinando, en consecuencia, que la Isapre, de acuerdo a lo prescrito en el artículo 21, deberá pagar un impuesto único por dicho concepto, que asciende al 35% del valor de las costas pagadas y señalan que la aplicación de dichos artículos de la LIR generan efectos contrarios al artículo 19, N°s 2, 3, 20 y 26, y a los artículos 63, N° 14, y 65, inciso cuarto, N° 1, y artículo 76 de la Constitución Política de la República.

Las ISAPRES afirman que el SII sustenta su interpretación en que las costas personales tendrían una naturaleza indemnizatoria para resarcir los gastos en que ha incurrido la parte vencedora en juicio, que estas carecerían de motivo plausible para litigar en los recursos de protección, ya que las Cortes los han acogido constantemente por estimar que existe un actuar arbitrario de la Industria. Lo anterior implicaría un actuar de mala fe de su parte, por lo que estima que no son gastos necesarios, porque no están destinadas a generar ingresos, ni se relacionan con el giro de

materia procesal tributaria, salvo la excepción legal contemplada en el inciso 11° del artículo 132 del Código Tributario, cuya aplicación queda circunscrita a los supuestos específicos previstos por el legislador.

³ Los desembolsos por tal concepto constituyen gastos que deben considerarse tributariamente rechazados, debido a que, pese a su carácter obligatorio por haber sido establecidos por sentencia judicial, no son a su turno necesarios para producir la renta, en tanto aquellos no dicen relación con el giro de la ISAPRE, ni tampoco pueden considerarse destinados a generar ingresos, por lo que correspondería gravarlos con impuesto único.

la empresa.⁴ Este argumento, indican, no es procedente de ser utilizado por un Órgano Administrativo para rechazar la calidad de gasto necesario de esta carga pecuniaria.

El SII por su parte, solicita los rechazos de los requerimientos, afirmando que no se vislumbran las infracciones constitucionales denunciadas por los requirentes señalando que no se infringe el principio de legalidad tributaria, dado que todos los elementos del tributo se encuentran claramente definidos por el legislador en la preceptiva impugnada, que consigna claramente el sujeto, el hecho gravado y la tasa. Ello no obsta a que quede entregado al Servicio, a través del procedimiento establecido en la misma ley, la determinación de si concurren los requisitos para la rebaja del gasto como necesario para producir la renta. La requirente en realidad estaría alegando acerca del criterio empleado por el Servicio, al estimar que las costas personales no corresponden a gastos necesarios ni propios del desarrollo de su giro, pero no sobre la legalidad del impuesto. Insta por el rechazo de los requerimientos aduciendo que en él se plantea un asunto que escapa del ámbito propio de la acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, toda vez que se trata de una discusión de mera legalidad, y de resorte del juez del fondo, relacionada con la interpretación que el SII ha dado a la preceptiva impugnada. La requirente en realidad no estaría impugnando dichos preceptos, sino el acto administrativo de la autoridad tributaria que ha denegado la rebaja de los desembolsos en dinero con motivo del pago de costas personales, por no estimarla como gasto necesario para producir la renta, pretendiendo en definitiva la Isapre, vía inaplicabilidad, dejar sin efecto las liquidaciones practicadas, siendo ello del todo improcedente por esta acción.

Finalmente, el TC rechazó los requerimientos presentados por las ISAPRES señalando que el SII al interpretar el sentido de los preceptos tributarios, ha ejercido una competencia legal

⁴ El criterio sostenido por la autoridad administrativa, en el caso de autos, consta en el Ordinario N° 137, de 22 de agosto de 2016, que “(...) sólo tiene por objeto analizar el tratamiento tributario aplicable a las costas personales a que son condenadas las ISAPRES en recursos de protección interpuestos por sus afiliados reclamando alzas unilaterales de sus planes de salud”, a propósito de lo cual el Servicio de Impuestos Internos concluye que “[l]os desembolsos incurridos por los contribuyentes señalados, por concepto de costas personales a las que han sido condenados en los recursos de protección en cuestión, no cumplen los requisitos establecidos en el artículo 31, de la LIR, y por lo tanto están sujetos a lo dispuesto en el artículo 21, del mismo texto legal, aun cuando sean de carácter obligatorio al estar establecidos mediante sentencia judicial, pues no se trata de gastos necesarios para producir sus rentas al no estar relacionados con su giro ni estar destinados a generar sus ingresos; sino que su objeto es resarcir los gastos en que ha incurrido la parte vencedora en el procedimiento jurisdiccional, iniciado por el incumplimiento de las normas que regulan la adecuación de los planes de salud y que los tribunales han calificado de arbitrario”.

expresa, sin traspasar los límites que le fija el ordenamiento constitucional, desde que no ha configurado un nuevo tributo o determinado una excepción, de reserva del legislador.

Que el déficit de constitucionalidad, que se pretende radicar en la imprecisión de la expresión “gastos necesarios para producir la renta”, en el artículo 31º, inciso 1º de la LIR, no incide de manera alguna en la determinación del hecho imponible como elemento de la legalidad tributaria. Se trata de un concepto jurídico indeterminado y por tanto la delimitación de cuáles son los gastos necesarios para producir la renta debe hacerse por el operador administrativo, quedando sujeta a la decisión final del juzgador, caso de resultar aquélla abusiva o excesiva. Este ejercicio se enmarca, naturalmente, en los límites de la racionalidad y de ninguna manera importan atribuir al intérprete administrativo o judicial una atribución discrecional ilimitada.

La determinación de lo que constituyen gastos necesarios para producir la renta, entregada al SII a través de la consagración de un concepto jurídico indeterminado, no violenta el principio de reserva legal, porque sostienen que tal determinación se somete al doble escrutinio del administrador y del juez, encargados de interpretar el sentido y alcance de la prescripción tributaria correspondiente, que ostensiblemente no puede ser acotada mediante un mandato exhaustivo que defina todos los supuestos en que la deducción pueda aplicarse.

La disidencia por su parte considera que la aplicación de la norma impugnada produce un resultado inconstitucional, al verse vulnerado el principio de reserva legal en materia tributaria y que esto se produce, toda vez que la norma central que sirve de fundamento o base para que el Servicio de Impuestos Internos, en la aplicación práctica que se ha dado a las normas pertinentes, es el artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, y que contiene una frase que desdibuja tal principio constitucional, cual es “necesarios para producirla”, en él contenida, se ubica en el Párrafo 3º de la Ley de Impuesto a la Renta, que lleva por título “De la base imponible”. En los artículos 29 a 33 de dicha Ley se establece un procedimiento de determinación de la renta líquida imponible, señalando la ley la forma en que ésta debe ser determinada, fijando ella distintas fases o etapas al efecto. El mismo parte por la determinación de los ingresos y la deducción de los egresos, debiendo efectuarse luego los ajustes que se establecen en los artículos 32 y 33 del mismo cuerpo legal. Consideran que aquellas expresiones, llevadas a este particular caso, contravienen el principio de reserva legal en materia tributaria, con la consecuente afectación de las exigencias de certeza y seguridad por aquel perseguidas. Lo anterior, en tanto constituyen una

fórmula demasiado abierta, global o elástica, que no permite conocer con suficiente precisión el alcance de la obligación fiscal, cuando se trata de resolver respecto del tratamiento tributario de las costas judiciales, remitiendo en blanco o de modo genérico al ente fiscal – Servicio de Impuestos Internos – la determinación de un elemento relevante en la configuración de la base imponible, permitiendo, en definitiva la imposición de un tributo con vulneración a aquel principio.

Continúan su argumento señalando que el solo hecho de ser una sentencia dictada por un juez lo hace obligatorio para la empresa, ineludible, y por lo tanto, necesario para producir la renta, al existir una incidencia directa en los ingresos, porque al dar cumplimiento a la sentencia se está asegurando la continuidad del giro, y por ende de sus ingresos” y que en el acto administrativo, Circular N° 24, 24 de abril de 2008, se aceptan como gastos necesario los honorarios pagados en la defensa judicial del contribuyente en un litigio incoado en el exterior, cumpliendo las condiciones allí previstas, sea o no favorable la decisión del tribunal correspondiente, dado que “(...) toda defensa de un contribuyente asumida por un letrado, que se relacione con materias propias del giro de la empresa, ya sea en materias laborales, civiles, administrativas, tributarias, u otras materias que deba enfrentar en su giro habitual, constituye el ejercicio legítimo del derecho a defensa asegurado por la Constitución”. Y que, al contrario, el criterio sostenido por la autoridad administrativa, en el caso de autos que consta en el Ordinario N° 137, de 22 de agosto de 2016, resulta contraria a la Constitución porque incurre en una discriminación o diferencia arbitraria que se impone sólo a una especie única de sujeto pasivo de acciones de protección condenado en costas.

Como podemos observar, queda de manifiesto que no es un tema pacífico en nuestra judicatura, habiendo fuertes argumentos jurídicos que defienden ambas pretensiones, pero finalmente prima la posición del SII, por cuanto en este caso particular e incluso podemos concluir que ante futuras acciones de inaplicabilidad por inconstitucionalidad que deseen presentar los contribuyentes cuando tengan un litigio pendiente con SII por el rechazo de los gastos por no estimarlos necesarios para producir la renta, el TC rechazará dichos requerimientos conforme a los argumentos ya reproducidos.

2.3.2 Que se trate de un gasto necesario para producir la renta

Al igual que el requisito anterior, no existe una definición legal referida a la necesidad del gasto, es por esto que este requisito lo analizaremos a la luz de la jurisprudencia administrativa como también de la jurisprudencia de nuestros tribunales superiores de justicia.

El término designa un vínculo, un tipo de relación entre la erogación y el ingreso, pero que la ley tributaria no ha definido expresamente (Grandes Temas Tributarios, Manual de Consultas Tributarias, Gastos Necesarios Para Producir La Renta, 2011: p. 101)

En cuanto al sentido y alcance que tiene el término “gastos necesarios”, el SII ha sido consistente al señalar en reiterados pronunciamientos, por ejemplo, en el Oficio N° 2609, del 30 de junio de 2000 que entiende por tales “aquellos desembolsos de carácter inevitable u obligatorio en relación con el giro del negocio”: Añade respecto de este mismo requisito, que no solamente se debe considerar la naturaleza del gasto, sino que, además su monto, es decir, hasta qué cantidad del gasto es necesario para producir la renta y no más” (Sotomayor Klapp, 2005: p. 11)

El Servicio de Impuestos Interno se ha pronunciado al respecto señalando “Que se traten de gastos necesarios para producir la renta, entendiéndose esta expresión en el sentido de lo que es menester, indispensable o que hace falta para un determinado fin, contraponiéndose a lo superfluo. En consecuencia, el concepto de gasto necesario debe entenderse como aquellos desembolsos de carácter inevitables u obligatorios, considerándose no sólo la naturaleza del gasto, sino que además su monto, es decir, hasta qué cantidad el gasto ha sido necesario para producir la renta del ejercicio anual, cuya renta líquida imponible se está determinando.” (Oficio Ordinario N° 5.433, DE 28.12.2004, Servicio de Impuestos Internos)

Se entiende que con ello se quiere afirmar que el organismo fiscalizador está dotado de facultades para revisar la necesidad del gasto no sólo desde el punto de vista cualitativo sino también cuantitativo (Sotomayot Klapp, Roberto, 2005: p. 16)

Debe tenerse presente que respecto a aquellos gastos que son posibles deducir, además de tratarse de desembolsos obligatorios e inevitables, deben estar vinculados a la obtención de rentas gravadas en la Primera Categoría de la LIR, de suerte que, necesariamente, quien lo soporta debe obtener ese tipo de rentas, es decir, rentas provenientes del capital o de la empresa.

De ahí la expresión utilizada por el legislador en el inciso primero del artículo 31 de la LIR “La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior, se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla”. Por lo que la necesidad del gasto implica determinar, en cada caso concreto, considerando las circunstancias particulares de la actividad o negocios desarrollados por el contribuyente, si el tipo o clase de desembolso incurrido, favorece y ayuda la actividad generadora de la renta afecta al impuesto de Primera Categoría. En este sentido, el artículo 31 de la LIR, exige una correlación entre el desembolso y la generación de la renta afecta a impuesto, siendo relevante que aquel contribuya a la producción de la renta tributable” (Oficio Ord. N° 2.984, de 28.10.2016, del SII)

En el mismo sentido que el Servicio de Impuestos Internos, se ha pronunciado la Excma. Corte Suprema en relación a los gastos necesarios, señalando “Que si bien el concepto de gasto necesario no ha sido definido por la Ley de la Renta, esta Corte ha concluido, a partir de la lectura del artículo 31 de la normativa que la regula, que sin duda se refiere 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” (Corte Suprema, Rol N° 231-2017)

De lo anterior, podemos concluir que, si bien no existe una definición legal del requisito “gasto necesario”, tanto la jurisprudencia administrativa como judicial, coinciden en acudir al significado gramatical conforme a su uso natural y común de la voz “necesarios”, exigiéndoles a estos desembolsos el carácter de inevitables y obligatorios para producir la renta, en contraposición con aquellos desembolsos en que incurre el contribuyente de manera voluntaria.

2.3.3 Que no se encuentre rebajado como parte integral del Costo Directo de los Bienes y Servicios requeridos para la obtención de la renta.

La Ley de la Renta, se refiere a los gastos como todos aquellos no deducidos como costos, con lo cual el gasto es un concepto residual aplicable a toda erogación realizada por la empresa, que no califique como costo tributario. (Grandes Temas Tributarios, Manual de Consultas Tributarias, Gastos Necesarios Para Producir La Renta, 2011: p. 108)

La LIR no da una definición de costo. Sin embargo, en su artículo 30 se refiere al costo primo de los procesos de fabricación, compra y servicio. (Sotomayor Klapp, Roberto, 2005: p. 17)

El artículo 30 de la LIR, contiene la distinción contable entre costos directos y gastos al señalar que la renta bruta se determinará deduciendo de los ingresos brutos el costo directo de los bienes y servicios que se requieran para la obtención de la renta. El costo directo es aquel que puede imputarse a una unidad de producción determinada, como ocurre en los ejemplos dados por el legislador en el artículo 30.

El SII reiterando el criterio expuesto precedentemente ha dictaminado: “El artículo 30 de la LIR señala, que el costo directo de los bienes producidos y elaborados por las empresas estará conformado por el valor de la materia prima y mano de obra; elementos todos en su concepción de directos”, para estos efectos continúa la circular, que se entiende por (i) materia prima directa: los materiales directos, piezas acabadas y servicios proporcionados por un tercero que guarden relación directa con el bien manufacturado, producido o elaborado. Las materias primas directas, en el concepto amplio señalado, se refieren al costo directo de los bienes y servicios que puedan identificarse con unidades específicas del producto, o en algunos casos, con departamentos o procesos específicos” (ii) Mano de obra, está constituida por la mano de obra fabril que puede ser identificada directamente con los bienes producidos o, en algunos casos, con departamentos o procesos específicos”. (Sepúlveda Carolina, 1997: p. 6).

La importancia que tiene determinar si una erogación es gasto o costo, radica en la oportunidad en que opera su deducción. Los costos directos sólo son deducibles, una vez que los bienes o servicios que llevan incorporado dicho costo produzcan renta, es decir, cuando son efectivamente vendidos o prestados respectivamente, como establece expresamente el artículo 30 inciso 1. En cambio, los gastos no son posibles de relacionar directamente con una unidad de producción determinada, lo que trae como consecuencia la imposibilidad de imputar dichos costos en forma precisa. Es por ello que la deducción de todos los costos indirectos o gastos se realizan una vez calculada la renta bruta, por lo cual dicha rebaja afecta en forma general a la totalidad de la producción.

Un costo, por así decirlo, jamás puede ser rechazado por innecesario, pues se anexa directamente al bien, producto o servicio que realiza el contribuyente y además en ciertos casos el costo directo puede estimarse, sin perjuicio que posteriormente se realicen ajustes de acuerdo al monto real,

pero, en cambio, los gastos para ser descontados siempre tienen que ser efectivos y reales. Sin embargo, esta diferenciación teórica entre costo y gasto no es fácil llevarla a la práctica, cuestión que es reconocida por la LIR en el inciso final del artículo 30, al señalar que “en todos los casos en que no puedan establecerse claramente estas deducciones, la Dirección Regional podrá autorizar a los contribuyentes que dichos costos directos se rebajen conjuntamente con los gastos necesarios para producir la renta, a que se refiere el artículo siguiente”. (Sotomayor Klapp, 2005: p. 20).

2.3.4 Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, sea que éste se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio.

En diversos pronunciamientos, el Servicio ha expresado que para dar el debido cumplimiento a este requisito es menester que el gasto tenga su origen en una adquisición o prestación real y efectiva y no en una mera apreciación del contribuyente. De esta forma, no serán deducibles como gastos los desembolsos que el contribuyente estime como gastos futuros al estar prohibidos su deducción.

Este requisito exige que el gasto se encuentre totalmente pagado al término del ejercicio, o bien, aunque no se haya pagado, pero que exista un título que autorice a un tercero a exigir el pago. (Sotomayor Klapp, Roberto, 2005: p. 21)

De esta manera, podemos entender que la expresión gasto efectivamente pagado sería contrapuesto al término “renta percibida” del artículo 2º de la LIR, así entenderemos el gasto pagado como aquél que ha egresado materialmente del patrimonio del contribuyente, entendiendo, a su vez, renta percibida como aquella que ha ingresado efectivamente al patrimonio del contribuyente.

Por el contrario, el gasto se encuentra adeudado cuando se ha generado en el año comercial correspondiente y cuyo pago está pendiente aún a la fecha del balance sin que importe que el pago respectivo sea exigible por el acreedor o beneficiario, de acuerdo al respectivo contrato o convención. (Sotomayor Klapp, Roberto, 2005: p. 22)

La regla general es que los gastos pueden deducirse una vez que se encuentren adeudados, es decir, cuando un tercero ha adquirido un título o derecho que lo faculta para reclamar un pago

de dinero cuando ello sea exigible (artículo 31, inciso 1º) (Grandes Temas Tributarios, Manual de Consultas Tributarias, Gastos Necesarios Para Producir La Renta, p. 108)

El SII ha expresado, respecto a este requisito que no podrán aceptarse como gasto de la empresa una provisión para gastos de traslación y viáticos que no estén adeudados, porque ello significaría que el gasto no se ha efectuado o producido y, consecuentemente, no puede acreditarse o justificarse ni considerarse como necesario.

Por tanto, será posible deducir un gasto en virtud del artículo 31 cuando éste se encuentre efectivamente pagado, es decir, el contribuyente haya desembolsado el valor efectivo de ese gasto, o bien, cuando sea posible acreditar el endeudamiento de dicho gasto.

2.3.5 Que se acredite o justifique en forma fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos.

De esta manera, el contribuyente debe probar la naturaleza, necesidad, efectividad y monto del gasto con los medios probatorios que disponga, pudiendo el Servicio impugnarlos, si por razones fundadas no se estimaren fehacientemente.

En el mismo sentido el Manual del SII en el Párrafo 6(12)-40.05, señala con respecto a los viáticos que éstos, no obstante la calificación de gasto necesario, será menester que el monto de dichos gastos se acredite con facturas, boletas, pasajes u otros comprobantes o antecedentes que demuestren la efectividad del gasto y lo razonable de su monto. Al respecto, se tiene en cuenta, por ejemplo, que las líneas aéreas pueden certificar la compra de pasajes de una determinada persona y que los hoteles y restaurantes tienen la obligación de emitir facturas o boletas, por lo menos los que están dentro de nuestro país. En cambio, no ocurre lo mismo con pasajes de ferrocarril, microbuses y demás gastos menores en que su comprobación no es factible del mismo modo que los gastos aludidos en primer término. (Herrera Flores, Doris, 2018: p. 38)

Sobre esta exigencia el Servicio se ha pronunciado en el oficio ordinario N° 415 de 07 de febrero de 2006. Este pronunciamiento se basa en una presentación efectuada por un contribuyente, de profesión contador, a quien se le señaló a raíz de una fiscalización que los gastos que incurrió en locomoción colectiva ascendientes a \$800.000 anuales aproximadamente, no podría deducirse como tales ya que se trata de un gasto que no se puede probar fehacientemente, por tanto, el

contribuyente solicita orientación en esta materia que si bien sólo cuenta con los boletos respectivos, es un gasto en el que incurre realmente. En este contexto, el SII señala: “En consecuencia, y teniendo presente lo antes expuesto, para que un gasto pueda ser considerado como necesario para producir la renta, resulta fundamental que se cumplan al efecto todos los requisitos enumerados, entre los que se encuentra aquel que dice relación con la acreditación y justificación en forma fehaciente ante este Servicio; de lo que se concluye que el contribuyente necesariamente debe contar con documentación que compruebe el gasto de que se trata, la que debe tener el carácter de fehaciente. Atendido lo señalado, si el contribuyente no cuenta con la documentación que le permita acreditar el gasto y su carácter de necesario, o bien, si contando con algún tipo de documentación, la misma no permite acreditarlo en forma fehaciente, el gasto de que se trate no podrá ser deducido como tal por no cumplirse los requisitos legales al efecto. Ahora bien, en el caso planteado por el recurrente, cabe señalar que, en opinión de este Servicio, los boletos de la locomoción colectiva, por sí solos, no constituyen para efectos tributarios, justificación fehaciente del gasto que se pretende deducir, ya que ellos no dan fe de su necesidad, efectividad y monto. Consecuentemente, para que las cantidades a que se refiere el contribuyente en su presentación puedan deducirse de la base imponible del impuesto, deberán sustentarse en otras probanzas adicionales que, unidas a los boletos, permitan acreditar efectivamente las circunstancias antes señaladas, sin perjuicio de la facultad de este Servicio de impugnar tales antecedentes, si por razones fundadas se estimare que no hacen fe de lo que se pretende” (Oficio N°415 de 07.02.2006)

La carga de la prueba corresponde al contribuyente. Se entiende, entonces, en concordancia con el artículo 21 del Código Tributario, que servirán como medios de prueba para el SII los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, siempre que sean necesarios u obligatorios para el contribuyente. (Grandes Temas Tributarios, Manual de Consultas Tributarias, Gastos Necesarios Para Producir La Renta, p. 116)

El artículo 21 del Código Tributario en su inciso 1° dispone que “corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto”.

El mismo artículo 21 establece que, si la contabilidad es fidedigna, el Servicio no puede prescindir de ella. Esto es, el Servicio está obligado a aceptar los gastos registrados en la contabilidad del contribuyente si ésta es fidedigna, salvo que se trate de aquellos que la ley rechaza expresamente. (Grandes Temas Tributarios, Manual de Consultas Tributarias, Gastos Necesarios Para Producir La Renta, p. 116)

Contabilidad fidedigna, por su parte, ha sido conceptualizado por dos fallos de la Excma. Corte Suprema como “aquella que se ajusta a las normas legales y reglamentarias vigentes y registra fiel, cronológicamente y por su verdadero monto las operaciones, ingresos y desembolsos, inversiones y existencias de los bienes relativos a las actividades del contribuyente que dan origen a las rentas efectivas que la ley obliga acreditar, excepto en aquellas partidas que la ley autoriza a omitir su anotación” y también como “la que está aparejada de la documentación y antecedentes que demuestran la verdad de sus asientos”. (Sotomayor Klapp, Roberto; 2005: p.24)

Sin embargo, atendiendo al inciso 2° del artículo 31 de la LIR podemos concluir que esta exigencia se flexibiliza de alguna manera cuando los gastos se incurren en el extranjero. La norma señala que sin perjuicio de lo indicado en el inciso precedente, los gastos incurridos en el extranjero se acreditarán con los correspondientes documentos emitidos en el exterior de conformidad a las disposiciones legales del país respectivo, siempre que conste en ellos, a lo menos, la individualización y domicilio del prestador del servicio o del vendedor de los bienes adquiridos según corresponda, la naturaleza u objeto de la operación y la fecha y monto de la misma. Luego agrega, aun en el caso que no exista el respectivo documento de respaldo, la Dirección Regional podrá aceptar la deducción del gasto si a su juicio éste es razonable y necesario para la operación del contribuyente.

III. INTERPRETACIÓN DEL GASTO NECESARIO PARA PRODUCIR LA RENTA

En este capítulo nos referiremos a qué aludimos cuando hablamos de interpretación, los métodos de interpretación presentes en nuestro derecho y cuáles son los elementos que priman en materia tributaria respecto al gasto necesario, haciendo un análisis crítico del mismo explicando nuestras conclusiones.

3.1 Métodos Interpretativos

La acepción “interpretación” proviene del latín: interpretativo (onis) y este a su vez del verbo interpretor (aris, ari, atus, sum) que significa servir de intermediario, venir en ayuda de, y esta última excepción, por extensión: explicar de esta manera. Interpretar consiste en “declarar el sentido de una cosa”.

La aplicación del derecho presupone la interpretación. La voz interpretar ha de ser entendida como la actividad intelectual que se desenvuelve a la luz de los principios hermenéuticos, con la finalidad de construir el contenido, sentido y el alcance de las reglas jurídicas. Dicha actividad siempre es necesaria, incluso cuando las palabras parecen claras. Así, es posible concluir que no existen casos en que la ley no necesite interpretación.

La hermenéutica tributaria, en cuanto está referida a una ley que disciplina las prestaciones de dar sumas de dinero que constituyen el objeto de la obligación, está teñida por el principio de legalidad, que actúa como eje de la relación jurídico tributaria. Esta concepción de la obligación tributaria impone límites muy concretos al intérprete, pues la ley no es una mera directiva de origen constitucional, sino la exacta determinación legal del hecho imponible en sus aspectos objetivos, subjetivos, cualitativos, espaciales y temporales. (Tarsitano, Alberto, 2003: p. 413)

Antiguamente se consideraba a las leyes tributarias como odiosas o leyes excepcionales, y por tanto, se interpretaban en forma rigurosamente literal, dado que afectaban el derecho de propiedad de los contribuyentes y, en cierto modo, la libertad de los mismos. Por estas consideraciones, la interpretación de las normas tributarias continuó siendo rigurosamente literal. Hoy se considera que las normas impositivas no tienen el carácter de odioso o excepcional, sino que son normas generales cuyo fundamento descansa en la obligación de todo aquel que tiene capacidad tributaria de contribuir en la medida de dicha capacidad, al financiamiento de los servicios públicos, aspecto esencial de la promoción del bien común.

La norma tributaria, es una norma jurídica ordinaria y corolario de la naturaleza jurídica ordinaria de esta norma, es su interpretación por los cánones generales proporcionados por la teoría jurídica.

En este sentido es que Savigny distingue cuatro elementos de interpretación. El elemento gramatical, el elemento lógico, el elemento histórico y el elemento sistemático. Dichos elementos no son cuatro clases de interpretación, entre las cuales cada uno pueda escoger según su gusto;

son cuatro actividades que deben actuar juntas si la interpretación ha de acertar. (Barría Paredes, Manuel, 2010: p. 259).⁵

3.1.1 Elemento gramatical o filológico

Es la primera etapa del proceso interpretativo. Como la ley empieza con palabras, el intérprete ha de empezar por obtener el significado verbal que resulta de ellas, según su natural conexión y las reglas gramaticales. De esta forma, cuando una misma palabra pueda tener significaciones distintas, se adoptará la que se repute más idónea, dada su conexión con las demás del precepto de que se trate y con la materia a que el mismo se refiera. (Barría Paredes, Manuel, 2010: p. 263).

Conforme a este método debe analizarse palabra por palabra del texto legal mismo que se trata de interpretar para averiguar cuál es el sentido. Así entonces hay que distinguir a las palabras de *uso general*, las palabras *definidas por el legislador* y por último las palabras de *carácter técnico*. En el caso de las palabras de uso general, se considera que debe dársele el significado que señala el diccionario de la Real Academia de la lengua española. Respecto de las palabras definidas por el legislador, debe dársele a ella el significado que les da el propio legislador. Tienen ellas una mayor importancia, aun cuando según su uso general signifiquen otra cosa. Finalmente, las palabras de carácter técnico deben ser interpretadas en consideración a lo que señalan los expertos en dicha ciencia o arte, dándole ese significado.

⁵ ROL 41.741-2017, CS, 7.01.2020: Corporación Municipal de Desarrollo Social de Iquique c/ Servicio de Impuestos Internos. Considerando Séptimo: Que interpretar una ley es fijar su verdadero sentido y alcance (Luis Claro Solar, Explicaciones del Derecho Civil Chileno y Comparado, De las Personas, Volumen I, Capítulo VI, año 1978, Editorial Jurídica de Chile). "Es tradicional en la teoría de la interpretación, la referencia a Savigny, que identificó los cuatro elementos que sirven de base a los criterios de interpretación, y advirtió que, todos ellos, antes de constituir distintas clases de interpretación, debían ser conjugados en el camino recorrido por el intérprete. Ellos son 1) elemento gramatical, referido al conocimiento de las palabras y al lenguaje jurídico; 2) elemento lógico, relativo a la articulación de las reglas lógicas que configuran el pensamiento; 3) elemento histórico, determinante de la identificación del cambio introducido en el derecho vigente al tiempo de la sanción de la ley que se interpreta, y 4) elemento sistemático, como factor de unidad e integración de normas e instituciones dentro del derecho" (Horacio A. García Belsunce, Tratado de Tributación, Tomo I, página 423).

Considerando Octavo: Que el artículo 2º del Código Tributario ordena aplicar en forma supletoria la legislación común en las materias no reguladas en este cuerpo legal, por lo que se aplican las normas de interpretación de la ley contenidas en los artículos 19 a 24 del Código Civil.

Considerando Noveno: Que la analogía no es un método de interpretación de la ley, sino de integración de la misma y por aplicación del principio de legalidad de los tributos, no puede ser aplicada en materia tributaria, toda vez que, ni la autoridad administrativa, cuando interpreta la ley en uso de las facultades que le confiere el artículo 6 del Código Tributario ni el juez, pueden establecer tributos o establecer la forma en que ellos se determinan, a diferencia de lo que ocurre con la interpretación, "que es por esencia declarativa de ese algo que es el sentido de la ley" (Jorge Streeter, La Interpretación de la Ley Tributaria, Revista del Derecho Económico N° 21-22, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile, año 1968).

3.1.2 Elemento histórico.

La interpretación histórica estudia los contextos anteriores que puedan influir en el entendimiento actual de las normas. Es decir, responde a la pregunta ¿Cuál era la intención del legislador al crear la norma? Este tiene por objeto el estado de derecho existente sobre la materia, en la época en que la ley ha sido dada; determina el modo de acción de la ley y el cambio por ella introducido y ha de tenerse en cuenta al averiguar el sentido, normativamente decisivo, de la ley.

3.1.3 Elemento lógico

Este método busca encontrar el verdadero sentido de la norma sobre la base del análisis de la razón de ser de la norma interpretada. Sirven para este método los siguientes elementos (i) La *Ratio Legis* que es la razón de la norma, es decir, su objeto o finalidad, pero es diferente de la intención del legislador, que es el método histórico (ii) La realidad de las cosas, es decir, hay que estar más que a la ley a su contenido concreto, siendo en materia tributaria la realidad económica la que conduce al sentido de la norma fiscal. (Obregón Sevillano, Tulio, 2011: p. 367).

3.1.4 Elemento sistemático

Esta interpretación es la que busca extraer del texto de la norma un enunciado cuyo sentido sea acorde con el contenido general del ordenamiento al que pertenece. Procura el significado atendiendo al conjunto de normas o sistema del que forma parte. (Anchondo Paredes, Víctor, 2012: p. 41) Tiene por objeto el lazo íntimo que une las instituciones y reglas del derecho en el seno de una vasta unidad. El legislador tenía ante sus ojos tanto este conjunto como los hechos históricos, y, por consiguiente, para apreciar por completo su pensamiento, es necesario que nos expliquemos claramente la acción ejercida por la ley sobre el sistema general del derecho y el lugar que aquella ocupa en este sistema. (Barría Paredes, Manuel, 2010: p. 260).

La labor del intérprete sólo debe remitirse a declarar el genuino sentido y alcance de una ley, el que puede ser más o menos restringido que lo que aparentemente emana del tenor de la misma. Vaya al respecto una primera reflexión sobre la labor de interpretación de las normas tributarias, la que estimamos no debe limitarse a considerar como finalidad exclusiva la de recaudación. (Avilés, Víctor Manuel, 2002: p. 69).

3.2 INTERPRETACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

Señalados los principales criterios de interpretación, debemos preguntarnos quienes son los encargados de interpretar las normas tributarias, cuál o cuáles de los criterios enunciados es el que ha primado respecto a los gastos necesarios para producir la renta contenidos en el artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta respecto al cual concluiremos realizando un análisis.

3.2.1 ¿Quién debe interpretar las diversas normas tributarias?

Podemos distinguir tres tipos de interpretación atendiendo al encargado de interpretar dichas normas, estas son la interpretación auténtica o legal, interpretación administrativa y la interpretación judicial. En la segunda de ellas el ente encargado de realizar la labor interpretativa es el Director Nacional de Servicio de Impuestos Internos, quien es el principal intérprete en materia tributaria cuya potestad interpretativa está consagrada en el inciso segundo letra A, números 1 y 2 del artículo 6° del Código Tributario que dispone lo siguiente: [Inciso 1°]“Corresponde al Servicio de Impuestos Internos el ejercicio de las atribuciones que le confiere su Estatuto Orgánico, el presente Código y las leyes y, en especial, la aplicación y fiscalización administrativas de las disposiciones tributarias./ [Inciso 2°] Dentro de las facultades que las leyes confieren al Servicio, corresponde:/A. Al director de Impuestos Internos/ 1° Interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos./ 2° Absolver las consultas sobre la aplicación e interpretación de las normas tributarias le formulen lo funcionarios del Servicio, por conducto regular, o las autoridades/; y artículo 7 letra b) LOSII, con el objeto de uniformar la aplicación de la ley tributaria. Si bien, esa interpretación es vinculante sólo para los funcionarios, en la práctica termina teniendo aplicación para los contribuyentes en general.⁶

⁶ El acto emanado de un jefe de servicio en ejercicio de su potestad de interpretar normas, consistente en interpretar una de éstas, es un acto administrativo. De acuerdo con el artículo 3° LBPA., se entiende por acto administrativo “la decisión formal y escrita emitida por un órgano de la Administración Estado en las cuales se contienen declaraciones de voluntad, realizadas en el ejercicio de una potestad pública”. Tal sujeción del acto administrativo a la clase de los actos administrativos, tiene como consecuencia especial la aplicabilidad de las reglas sobre su impugnación administrativa.

El artículo 126 CT expresa: [Inciso 3°] “En ningún caso serán reclamables las circulares o instrucciones impartidas por el Director o por las Direcciones Regionales al personal, ni las respuestas dadas por los mismos o por otros funcionarios del Servicio a las consultas generales o particulares que se les formulen sobre aplicación o interpretación de las leyes tributarias.” La reclamación a que se refiere esta norma es la prevista por el artículo 124 CT “Toda persona podrá reclamar de la totalidad o de algunas de las partidas o elementos de una liquidación, giro, pago o resolución que incida en el pago de un impuesto o en los elementos que sirvan de base para determinarlo, siempre que invoque un interés actual comprometido [...]. Puesto que una interpretación oficialmente proferida puede constituir una “resolución que incide en el pago de un impuesto”, o, más en general, un “elemento” para la

Por su parte, los Directores Regionales del Servicio, tienen a su vez facultades, establecidas en el artículo 6 letra B, del Código Tributario, “para absolver consultas sobre la aplicación e interpretación de la ley tributaria”, lo que realizan atendiendo al criterio establecido a su vez por el Director Nacional.⁷

En cuanto a la interpretación judicial, los entes encargados de realizarla son los tribunales de justicia.

3.2.2. ¿Cuál es el actual criterio interpretativo en materia de gastos tributarios?

Como se señaló, el elemento gramatical se subdivide en tres tipos según el uso de las palabras objeto de interpretación. De esta forma, existe la interpretación gramatical según el uso general o común de las palabras; interpretación de las palabras que han sido definidas expresamente por el legislador y, por último, interpretación de las palabras en su sentido técnico.

Hay palabras que el legislador tributario define expresamente, el Código Tributario define Director, Director Regional, Servicio, Tesorería, contribuyente, índice de precios al consumidor, unidad tributaria, instrumentos de cambio internacional. Estas definiciones se aplican para los fines del Código Tributario y demás leyes tributarias, salvo que de sus textos se desprenda un significado diverso. (Massone, 2016: pp. 392-393).

liquidación, el giro o el pago de un tributo, alguien con interés actual comprometido podría pretender hacerlas objeto de la reclamación a que se refiere el art. 124, pero esto lo impide el art. 126, según el cual no se puede reclamar en contra las circulares o instrucciones impartidas por el director o por los directores regionales al personal, las cuales pueden contener un acto interpretativo; ni las respuestas dadas por esos mismos funcionarios del Servicio, o por otros funcionarios, a las consultas generales o particulares que se les formulen sobre la aplicación o interpretación de las leyes tributarias. Pero eso no implica que no puedan oponerse recursos en contra de un acto que contiene interpretaciones. Desde luego está el recurso de reposición, expresamente autorizado por el artículo 123 bis CT, en conformidad con las normas del capítulo 4º (artículo 59 principalmente) LBPA., con algunas modificaciones señaladas en el mismo artículo 123 bis. Asimismo caben los recursos y acciones introducidos por la Ley N° 20.322, de 2009, ante los tribunales tributarios y aduaneros. Pero no es procedente el recurso extraordinario de revisión (artículo 123 bis inciso 2º CT), previsto por el artículo 60 LBPA. (Guzmán Brito, Alejandro, 2014: p. 49-51)

⁷ El principio de legalidad de los tributos significa, como apuntan la doctrina y la jurisprudencia, que la norma jurídica llamada a determinar los elementos esenciales que configuran la obligación tributaria, es la ley. Dichos elementos esenciales son: el hecho gravado, la base imponible y la forma de determinarla, el sujeto obligado, la tasa o cuantía del tributo a aplicar y las situaciones de infracción y exenciones. En esa perspectiva, queda vedado a la autoridad administrativa, cuando interpreta la ley en uso de las facultades que le confiere el artículo 6º del Código Tributario, “establecer tributos o establecer extensión de los mismos, a diferencia de lo que ocurre con la interpretación, que es por esencia declarativa de ese algo que es el sentido de la ley”.

La ley de Impuesto a la Renta define las palabras renta, renta devengada, renta percibida, renta mínima presunta, año calendario y año tributario, pero no define ingreso, costo, ni gasto necesario.

Así, respecto a los “gastos necesarios para producir la renta” contenido en el inciso primero del artículo 31 de la LIR, al no ser definidos de forma legal y conforme a distintos fallos de la Corte Suprema, podemos concluir que el criterio de la interpretación literal conforme al uso general o común de las palabras es el que ha primado. En causa Rol 231-17 caratulado Campos Asociados Limitado/ Servicio Impuestos Internos, en su considerando tercero señala: “Que si bien el concepto de gasto necesario no ha sido definido por la Ley de la Renta, esta Corte ha concluido, a partir de la lectura del artículo 31 de la normativa que la regula, que sin duda se refiere 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 vocable "necesarios", esto es, aquellos desembolsos en que inevitablemente ha debido incurrir el contribuyente para generar la renta líquida imponible que se pretende determinar”. En el mismo sentido en causa Rol 8421-13 caratulado Herrera Rahilly, Cristian c/ Servicio de Impuestos Internos en su considerando quinto que transcribimos señala: “ Que si bien el concepto de gasto necesario no ha sido definido por la Ley de la Renta, esta Corte ha concluido, a partir de la lectura de la norma transcrita, que sin duda se refiere a aquellos gastos que se relacionan directamente con el ejercicio o giro del contribuyente, 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 vocable "necesarios", esto es, aquellos desembolsos en que inevitablemente ha debido incurrir el contribuyente para generar la renta líquida imponible que se pretende determinar”. Como es posible apreciar, la Corte utiliza el criterio interpretativo gramatical conforme al uso normal y común de las palabras, utilizando la definición de “necesarios” empleada por la RAE de forma expresa, incluso, reiterándolo en iguales términos en distintos fallos.

Don Pedro Massone en el año 1996, señala que el concepto de gasto necesario para producir la renta está íntimamente vinculado al principio que los autores denominan autonomía de gestión de la empresa, conforme el cual corresponde a ésta apreciar las oportunidades y necesidades de un gasto, de manera que el Fisco sólo le corresponde una labor de fiscalización, tendiente a impedir abusos. En conclusión, la interpretación sistemática y jurídicamente más coherente de

necesariedad es aquella que exige una relación potencial y posible entre ingreso y gasto, conforme el empresario, la contabilidad y/o la ciencia de la administración que las empresas determinen⁸. En la práctica, es imposible determinar con certeza qué gastos han originado el ingreso en cada caso. Esto puede regularmente precisarse en el costo de un bien, pero el gasto posee la cualidad de no vincularse directamente a un ingreso determinado. Los gastos son aceptables, aunque la empresa tenga pérdidas en un ejercicio, situación que demuestra que, aunque aquel gasto que acreditadamente no genera renta en él, tributariamente es deducible. Los Tribunales de Justicia han indicado que el gasto es necesario “aun cuando no exista una relación inmediata o directa entre el gasto y la renta”, aun cuando no aparece como una jurisprudencia uniforme y varía dependiendo el caso en específico. (Rojas Osses, Carlos, 2020: p.)

3.2.3 Análisis Crítico.

A. ¿Método interpretativo incorrecto?

Sin embargo, la interpretación de los gastos necesarios conforme al criterio gramatical entendiendo dichas palabras en su sentido natural y vulgar utilizado por la Corte Suprema como por el Servicio de Impuestos Internos, es equívoco ya que los criterios que deberían regir son el criterio gramatical, interpretadas en su sentido técnico y en conexión con el criterio sistemático de interpretación.⁹

El error radica principalmente en la utilización del elemento gramatical para interpretar los gastos necesarios conforme al uso común o vulgar, es decir, según el diccionario de la Real Academia Española. Si bien, según nuestra opinión, el elemento gramatical como criterio general es

⁸ Todos los métodos interpretativos son válidos, desde que sus resultados coinciden con aquellos recogidos en la interpretación sistemática. Así, la norma tributaria, como toda otra norma, cuando pasa a formar parte del ordenamiento estatal positivo, tiene su vida, adquiere su significado objetivo en conexión con todas las otras partes del ordenamiento mismo.

⁹ En Perú se discute la distinción entre interpretación gramatical e interpretación lógica. Ambas se complementan y controlan recíprocamente, pues en una ley bien estructurada la letra revela el espíritu y el espíritu confirma la letra. La interpretación gramatical busca el significado de las palabras y de las frases en sí mismas y en sus conexiones sintácticas. El significado de las palabras ni siempre es el del lenguaje usual. La interpretación lógica, que a nuestro juicio es indiscernible de la teología y de la sistemática, busca comprender el sentido del artículo de una ley poniéndolo en relación con los restantes artículos de la misma y aun con otras leyes que integran un sistema jurídico para llegar a lo que Montesquieu llamó el “espíritu”, de la ley, y, a través de él, saber lo que significa el artículo de dicha ley cuya interpretación se busca. El espíritu de la ley y su fin son lo mismo, pues toda ley es esencialmente teleológica, dado que como se ha dicho, el objetivo o fin del sistema de leyes de una comunidad es realizar el bien común de la misma.

utilizado de forma correcta, el error aparecería de manifiesto en la utilización del criterio en su especie, es decir, se utiliza una arista del elemento gramatical de la cual podemos diferir, por cuanto las palabras gastos necesarios para producir la renta y todo lo que su análisis conlleva son esencialmente técnicas, propias de la ciencia contable y del ámbito tributario que es donde está situada la norma y por lo tanto no debería interpretarse “necesarios” conforme a su uso general o común, porque para aclarar el significado de esa palabra, o de cualquier otra, es preciso atender al contexto lingüístico en que ella aparece y a la determinada situación dentro de la cual se la emplea.

El artículo 31 de la LIR que contempla los gastos necesarios para producir la renta se encuentra dentro del párrafo tercero “De la base imponible” que se inicia con el artículo 29. En dicho párrafo se regula todo el procedimiento para determinar finalmente la Renta Líquida Imponible que será gravada con la alícuota del 27 % o 25%. Al analizar los artículos que componen el párrafo 3° es posible darnos cuenta que el legislador ha decidido emplear conceptos esencialmente técnicos, propios de la ciencia contable, tales como ingresos, costos, gastos, capital, renta líquida, reajuste, amortización, activos, entre otros, todos conceptos que escapan del lenguaje común o general que emplea la población habitualmente.

Según Carolina Sepúlveda, el derecho tributario se construye en base a la contabilidad, conclusión a la que se llega por aplicación de las normas contables que hace el legislador tributario en el Párrafo 2, título I, Libro Primero del Código Tributario titulado “De algunas normas contables”. El artículo 16 señala “En los casos en que la ley exija llevar contabilidad, los contribuyentes deberán ajustar los sistemas de ésta y los de confección de inventarios a prácticas contables adecuadas, que reflejen claramente el movimiento y resultado de sus negocios”. (Sepúlveda, Carolina, 1997: p. 2)

La LIR para determinar los componentes de la renta bruta imponible habla de “ingresos”, “costos” y “gastos”, sin que encontremos en el derecho tributario chileno una sola definición de estos tres esenciales vocablos y los cuales deben ser colmados por la contabilidad, por mandato del artículo 16 del Código Tributario. (Endress, Sergio, 2005: p. 378).

Por tanto, las palabras usadas en dicho párrafo deberían ser interpretadas en base a la contabilidad, por lo que el artículo 31 debería armonizarse y sistematizarse conforme a la totalidad del párrafo en que se encuentra consagrado. Este artículo no se puede interpretar sin

el contexto en el cual se encuentra, debiendo utilizarse el método gramatical en su sentido técnico junto al elemento sistemático para conocer su sentido y alcance.

Al ser un elemento de la determinación de la base imponible, este artículo no debería interpretarse de forma gramatical en el sentido criticado, ya que todos los demás elementos de la determinación de la renta líquida son conceptos técnicos contables.

La significación técnica de las palabras de la ley debe preferirse cuando es claro que tiene dicho sentido. En materia tributaria, muchas palabras del léxico económico y contable son utilizadas por el legislador con su significado técnico, al cual es preciso atenerse para aplicar la ley. (Massone, 2016: p. 394)

Todos los hechos tributarios, en atención a su contenido económico, y especialmente el articulado y los conceptos de la determinación de la Renta Líquida Imponible son palabras con un marcado acento técnico porque regulan un hecho que es netamente tributario, propio de esta rama, entonces nos preguntamos ¿Por qué los gastos necesarios se interpretan conforme a su uso general o común? ¿Dicha interpretación implicaría una mayor recaudación fiscal para satisfacer los servicios y demandas que precisa nuestro país?

La definición técnico- contable de gasto es un concepto vinculado a la contabilidad financiera: gasto es el descenso de un activo, por uso o consumo, sin que se produzca como contrapartida el aumento de otro activo, lo que supone una disminución del patrimonio neto de la empresa.

Gonzalo Quezada, profesor de derecho tributario de la PUC, señala: “Parte importante del problema que genera la interpretación entendida en el sentido general o usual de las palabras del requisito gasto necesario para producir la renta, es que se busca la relación necesaria entre cada desembolso del contribuyente y un ingreso tributable, lo que no tiene ningún sentido, porque esa asociación necesaria sólo se da en el caso de los costos. Dicha interpretación impone un estándar que los gastos generales no pueden cumplir, a saber, que se puedan asociar a la producción de una renta. Es decir, el resultado de dicha interpretación es el absurdo, que, por definición, ningún gasto cumple con la regla general, debido a que los únicos desembolsos que se asocian directamente a un ingreso no se clasifican como gastos, sino que ellos son costos, ya que se define como costo “a un sacrificio de recursos que se hace con la esperanza de recibir un beneficio futuro”. De esta forma la definición deja fuera prácticamente a cualquier gasto general de las empresas del concepto gasto necesario, porque si bien ellos se efectúan en beneficio de la

empresa, no tienen ninguna relación necesaria con ningún ingreso. A lo dicho, se suma que el contribuyente se encuentra obligado a probar esa necesidad, lo que en rigor es imposible, porque los gastos generales, por definición, no se relacionan con un ingreso en particular.¹⁰ (Vergara Quezada, Gonzalo, 2019: p. 137). Continúa señalando que por definición los gastos no se relacionan de forma directa con un ingreso, porque cuando esa relación se presenta, el desembolso se denomina costo, y el costo está regulado por el artículo 30 de la LIR y no por el 31, por lo que el primer absurdo según él es que, en la práctica, no existen gastos necesarios que cumplan con el concepto de necesario.

Por otro lado, el profesor Sergio Endress, considera que también el artículo 31 adolece de problemas, pero en base a otro argumento. Señala que el gasto necesario para producir la renta designa un vínculo, un tipo de relación entre la erogación y el ingreso, pero que la ley tributaria no ha definido expresamente. Nuevamente, frente a un término no legalmente definido y conforme a las normas del artículo 2 y 16 del Código Tributario y además del artículo 21 del Código Civil, será un gasto necesario aquel que la técnica contable defina como tal. Atendido que la finalidad de la contabilidad es informar de la verdadera marcha económica de la empresa, ésta considera gastos necesarios como aquellos vinculados al desarrollo económico de la compañía. Además, considerando que los objetivos económicos de la compañía son guiados por el fin de lucro y dependen del propietario, las erogaciones que éste dedica y que persigan este

¹⁰ ROL 32880-16, CS, 06.08.2018 “Empresa Concesionaria de Servicio Sanitarios S.A con SIIP”. Cuarto: Que, en esas condiciones, es menester dejar constancia que no ha sido discutida la efectividad de los gastos, ni que corresponden al período en que se están determinando las diferencias impositivas, que pertenecen al giro del contribuyente y que no han sido rebajados como costo directo, de modo que la controversia se radicó, exclusivamente, en la necesidad del gasto, desde que se estimó por los sentenciadores que se trata de una sanción por incumplimiento de un contrato de concesión, lo que implica que el contribuyente haya debido incurrir inevitablemente en esas sumas para solventar los gastos que le permitan generar la renta bruta global que se pretende determinar.

En consecuencia, conforme a lo expresado, son sólo admisibles para rebajar la base imponible del impuesto aquellos desembolsos que sean un gasto necesario para producir la renta, que constituye un requisito fundamental, lo que implica que para haber producido la renta sobre la que se aplica el impuesto, el contribuyente debe haberse visto obligado a incurrir en el gasto que deduce, de modo tal que de no haber realizado tal erogación, la renta no se habría generado.

Al respecto, se puede decir que la norma tributaria construye una abstracción donde se materializa la pretensión que tiene el Estado de gravar con el tributo correspondiente a un determinado acontecimiento económico, cuyos elementos son fijados previa y específicamente sobre la cual se aplica el impuesto y por consiguiente, para saber si debe considerarse o descartarse un determinado gasto, aun cuando esté financiera y contablemente acreditado, deben concurrir las exigencias establecidas por la ley.

En este contexto, el gasto declarado por la reclamante no resulta necesario desde el punto de vista tributario por cuanto no hay un ingreso al que este asociado, conforme se desprende del citado artículo 31 inciso primero de la Ley sobre Impuesto a la Renta, desde que la indemnización de perjuicio se estableció por la inadecuada aplicación de un contrato de concesión, por lo que también resulta ser evitable.

fin, serán gastos necesarios para producir el lucro de la compañía. (Endress Sergio, 2014: p. 109). Este mismo autor en la revista de celebración de los 150 años de vigencia de nuestro Código Civil, nos señala que la contabilidad posee como objetivo básico proveer información cuantitativa y oportuna en forma estructurada y sistemática sobre las operaciones de la entidad, considerando los eventos económicos que la afectan, para permitir a ésta y a terceros la toma de decisiones sociales, económicas y políticas. La regla general en el Impuesto a la Renta es que los contribuyentes están obligados a llevar contabilidad completa sujetos a prácticas contables adecuadas que muestren con fidelidad el movimiento y resultado de la empresa conforme al mandato legal del Código Tributario y podemos afirmar que estas “prácticas” son aquellas apoyadas en principios, convenciones y registros que dan cuenta del resultado de la empresa y si dan cuenta fidedigna, deberían poder ser deducidos.

Como podemos observar la doctrina es conteste al señalar que el gasto necesario para producir la renta debería ser interpretada conforme a criterios técnicos contables, pero ello no acontece actualmente en el plano de los hechos. Es variada la jurisprudencia de la Corte Suprema en donde se pone énfasis a la interpretación del artículo 20 del Código Civil, interpretándola en su sentido natural y obvio conforme al uso normal de las palabras, trayendo a la vista la definición del Diccionario de la Real Academia Española, interpretación que se traduciría en una extrema restricción de los gastos que puedan deducirse cuando no cumpla con el requisito “necesidad para producir la renta” es decir, aquellos gastos obligatorios e indispensables para producirla.¹¹

¹¹ ROL:1021-18, CS. 30.12.2019 “Administradora de Turismo Rosa Agustina Ltda. c/ Servicio de Impuestos Internos. En su Considerando Séptimo señala: “Que siguiendo en esta línea, el entendimiento del vocablo "necesario" se corresponde, entonces, con la significación que le ha atribuido esta Corte, conforme su tenor gramatical, cual es la de aquellos desembolsos en los que inevitablemente ha debido incurrir el contribuyente para generar la renta líquida imponible que se pretende determinar, relacionados directamente con su ejercicio o giro y que tengan el carácter de inevitables y obligatorios para el fin social.(Sentencia Corte Suprema N° 11.359-2014, de 30 de diciembre de 2014).Esto implica que aun cuando un determinado gasto no genere de modo directo utilidades o excedentes constitutivos de renta, como es el caso de las pérdidas de ejercicios anteriores o el castigo de deudas incobrables, en la medida que diga relación con las operaciones que debe llevar adelante un contribuyente, ha de calificarse como necesario para producir la renta. En esas condiciones, es menester dejar constancia que no ha sido discutida la efectividad de los gastos, ni que corresponden al período en que se están determinando las diferencias impositivas, su conexión con el giro del contribuyente y que no han sido rebajados como costo directo, de modo que la controversia se radicó exclusivamente en la necesidad del gasto, lo que implica que el contribuyente haya debido incurrir inevitablemente en esas sumas para solventar los gastos que le permitan generar la renta bruta global que se pretende determinar, desde que se trata de una compensación establecida expresamente en la ley. " DÉCIMO: Que, así las cosas, resulta evidente que la operación de leaseback antes aludida, tuvo por único objeto la generación de flujos de dinero, que no estaban destinados al giro o a generar ingresos propios para la reclamante, sino que fueron directamente dirigidos a pagar una deuda contraída por una persona jurídica distinta de quien rebajó la pérdida de la venta, como un gasto tributario, motivo por el cual no es posible colegir que dicha operación -y el posterior pago de la deuda contraída por una tercera sociedad con el Banco Scotiabank- pueda ser considerada

En conclusión, la interpretación sistemática y jurídicamente más coherente de necesidad, en principio, debería ser aquella que exige una relación potencial y posible entre ingreso y gasto, conforme el empresario, la contabilidad y/o la ciencia de la administración que las empresas determinen. Esta interpretación de acuerdo a la técnica contable, que establece al empresario como soberano en principio para dicha calificación, resulta armónica con el principio constitucional de libertad de empresa establecido en el Artículo 19 N° 21 de nuestra Constitución Política. (Rojas Osses, Carlos, 2018: p. 54).

Las normas tributarias y el pago de los impuestos que en derecho sean conducentes constituye un imperativo legal que obliga tanto al contribuyente, en cuando proveedor de los fondos, como a la autoridad impositiva. Comete igual infracción a la legalidad quien deja de pagar un impuesto procedente como el funcionario que extiende la norma legal más allá de su genuino sentido y alcance. Es precisamente el Congreso Nacional, en su calidad de colegislador, el órgano constitucional que se encuentra llamado a establecer, por medio de una ley en el sentido formal, el modo en que la sociedad resuelve la tensión que se produce entre el patrimonio individual y las necesidades colectivas a las que sirve el tributo. (Avilés, Víctor Manuel, 2002: p. 69).

Al respecto, los estudios públicos de Libertad y Desarrollo estima que la iniciativa legal sobre modernización tributaria al que nos referiremos en el último capítulo, buscaría, entre otros fines, otorgar mayor certeza jurídica de cara a la aplicación de la legislación y normativa tributaria, su interpretación y fiscalización por parte del Servicio de Impuestos Internos (SII) y la imposición de eventuales sanciones, toda vez que la incertidumbre genera trabas para el desarrollo económico y desconfianzas entre la ciudadanía y el Estado. La certeza jurídica no se limitaría a la literalidad de las normas, sino que busca proteger a las personas en cuanto a sus perspectivas, a través de interpretaciones plausibles, razonables y adecuadas a sus fines. Los cambios tendientes a otorgar mayor seguridad jurídica al sistema tributario chileno no implicarían

como obligatoria o imprescindible para generar su renta. UNDÉCIMO: Que en esas circunstancias, aparece claro que los jueces del grado han incurrido en un error de derecho al momento de resolver la controversia sometida a su conocimiento, toda vez que al determinar que las pérdidas declaradas por la reclamante corresponden a gastos necesarios, pese a que no se estableció en autos que los gastos hechos valer por la contribuyente fueren necesarios para producir la renta, esto es, que puedan calificarse de inevitables u obligatorios, han infringido lo dispuesto expresamente por el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

El yerro detectado tuvo influencia sustancial en lo resolutivo del fallo, desde que llevó a que se acogiese una reclamación tributaria sin cumplir con las condiciones que para ello se requerían, dejando sin efecto las liquidaciones que determinaron el pago del impuesto a la renta por parte de la sociedad contribuyente, de manera que corresponde acoger el recurso de casación en el fondo, tal como se dirá en lo resolutivo.

debilitar a la autoridad fiscalizadora. Un marco normativo claro, reduciría los espacios de actuación discrecional por parte de la administración del Estado, con la consecuente litigiosidad que ello conlleva, fortalece el quehacer del fiscalizador.

Es por ello que una solución factible a la constante pugna entre contribuyentes y SII, en base al artículo 31 inciso 1° de la LIR, es que finalmente sea el legislador quien determine qué se entiende de una vez por todas por gastos necesarios para producir la renta a efectos de poder deducirlos, lo que le daría al contribuyente certeza y seguridad jurídica, lo que a su vez traería como consecuencia un número menor de litigios respecto de las reclamaciones de liquidaciones por este concepto.

A. No es acorde al concepto de renta al cual adhiere la ley

El hecho gravado básico en el Impuesto a la Renta es el incremento de patrimonio. En términos generales el hecho gravado puede definirse como aquel acontecimiento o circunstancia de consecuencias jurídicas o económicas que, por mandato de la ley, da origen a la obligación tributaria. Dicho acontecimiento o circunstancia es definido por cada ley tributaria para los efectos particulares de cada una de ellas. Así, los hechos gravados son los contemplados expresamente en la ley, los hechos no gravados son todos los demás, no reconocidos en la ley. En la LIR, el hecho gravado es la renta.

Como señalamos en el primer capítulo de este trabajo, existen distintos conceptos de renta, distinguiendo dentro de la doctrina fiscal de la renta, entre renta - producto y renta-incremento patrimonial, concluyendo que en base al artículo 2 de la Ley de la Renta, ésta adhiere al concepto de renta entendida como incremento patrimonial. Entonces, si no existe ingreso, beneficio o utilidad no cabe la posibilidad de hablar tributariamente de “renta”.

Es por ello que la renta es el elemento relevante a considerar para realizar una interpretación sistemática, entendiendo principalmente que se trata de un concepto amplio, es decir, cualquier incremento patrimonial que percibe el contribuyente en su patrimonio.

Así las cosas, la actual interpretación de gastos necesarios no coincidiría con el concepto de renta antes señalado, ya que al rechazar determinados gastos, por no ser calificados con la doble condición de ser comunes, habituales y regulares, por una parte, y por otra, inevitables,

obligatorios, imprescindibles o indispensables para producir la renta, estos se agregan a la base imponible, o incluso se les aplica un impuesto único del 35% o 40% en los casos consagrados en el artículo 21 de la LIR¹², lo que trae como consecuencia en el primer caso, que el contribuyente deba tributar por una renta elevada por este gasto rechazado, e incluso derechamente por una erogación que no es renta en el caso del artículo 21, renta que no ha existido ni existe como tal, porque el gasto es una erogación, una salida, y en caso alguno un incremento patrimonial, por tanto es contraria a la propia definición de renta que busca gravar la ley, concluyendo incluso que aplicado a casos concretos y determinados, podría haber una vulneración al principio legalidad en relación al hecho gravado.¹³

Tanto en el caso del artículo 21 (porque haría depender el nacimiento de un tributo a la interpretación del Servicio), como en el caso de la elevación de la base; se grava o se le aplica una tasa a un hecho que no es el consagrado en la ley ya que no se está gravando la renta, sino que derechamente se estaría gravando un gasto (que no es el hecho gravado de la obligación tributaria) debido a que la autoridad administrativa ha considerado que no cumple con los requisitos para ser deducido,¹⁴ lo que contravendría el principio de legalidad en relación al hecho gravado. Además como señala la disidencia del TC en el caso de las ISAPRES, se trataría de una fórmula demasiado abierta, global o elástica, que no permitiría conocer con suficiente precisión el alcance de la obligación fiscal, cuando se trata de resolver respecto del tratamiento tributario de los gastos necesarios, remitiendo en blanco o de modo genérico al SII la determinación de

¹² Conforme al artículo 21 es una sanción tributaria que tiene como fin reducir gastos que no son aceptados conforme al artículo 33 N°1 de LIR y conforma como “hecho gravado” con el impuesto, situaciones que pueden no coincidir con la definición legal de renta.

Según lo establecido en el inciso primero artículo 21 de la LIR, los gastos rechazados deben considerarse como retirados de la empresa, al término del ejercicio, independiente del resultado tributario del mismo, todas aquellas partidas señaladas en el N° 1 del artículo 33. En el caso de las sociedades anónimas, en comanditas por acciones y agencias de empresas extranjeras, los gastos que sean rechazados y que se afecten con la tributación especial del art. N° 21 inciso tercero, se deberán desagregar de la renta líquida imponible debiendo por este concepto pagar en calidad de impuesto único del 40%. Pero en el caso de las en comanditas por acciones esta tributación se aplicará solo a las cantidades que proporcionalmente correspondan a los socios accionistas, lo que reste de las cantidades mencionadas se considerará retirada por socio gestores, aplicándose una tasa adicional del 10%

¹³ Hay duda respecto de la extensión de este principio, es decir determinar si la norma de rango legal debe contener la totalidad de las directrices del tributo o sólo sus elementos esenciales, tales como el hecho gravado, la tasa máxima y el sujeto pasivo, dejando la labor de precisar el resto de las materias a las normas administrativas.

Para algunos, el principio de legalidad en materia de garantías tributarias, está expuesto a frecuentes ataques y, según muchos, se encontraría en franca declinación. Por la creciente complejidad de la vida económica, se ha dotado a la administración de mayores poderes, que muchas veces rebasan el ámbito de su competencia. Existen varias formas de infringir el principio de legalidad tributaria, como las interpretaciones extensivas por parte de entes administrativos fiscalizadores (SII o Aduanas). (Céspedes Potro, Rodrigo, 2002: p. 281).

¹⁴ Sin perjuicio que el contribuyente podrá reclamar ante el TTA.

un elemento relevante en la configuración de la base imponible, permitiendo, en definitiva la imposición de un tributo con vulneración a aquel principio en el caso del artículo 21 cuando se le rechazan los gastos a las SA, o se suma dicho gasto a la base imponible teniendo que pagar un impuesto más elevado por un gasto que no es renta, imponiendo por tanto una carga tributaria improcedente porque permitiría la remisión de algunos elementos de la obligación tributaria a la autoridad administrativa, debilitando las garantías constitucionales del contribuyente, porque sería igualmente inconstitucional la norma reglamentaria que crea un impuesto que la que determina, sin base en la ley, el alcance económico del mismo. En efecto, el sentido que existe detrás de la consagración del principio de la legalidad de los impuestos no es otro que facultar sólo al legislador a resolver la tensión entre la necesidad de recursos por parte del Estado y el patrimonio del individuo.

El contribuyente, si logra probar y acreditar fehacientemente que ese gasto sí fue necesario para producir la renta conforme a su giro, y que evidentemente, ya no dispone de dicho dinero porque lo gastó para producir la renta, éste debería ser un tema netamente probatorio, y en análisis al caso concreto en la instancia jurisdiccional correspondiente y no de interpretación, tomando en consideración que el SII y los tribunales no pueden prescindir de la contabilidad presentada por el contribuyente mientras esta sea fidedigna, ya que sobre el contribuyente recae el peso de la prueba. Servirán como medios de pruebas para el SII, los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la Ley establezca siempre que sean necesarios u obligatorios para el contribuyente¹⁵. Recordemos que se entiende por contabilidad fidedigna aquellos registros que son llevados de acuerdo a las normas legales y reglamentarias vigentes registradas fiel y cronológicamente por su verdadero monto (Rojas Osses, Carlos, 2020: p. 64). Todo contribuyente que cumpla con las exigencias materiales y formales de la contabilidad fidedigna, puede exigir que el servicio no prescinda de ellas al momento de efectuar la revisión esto en concordancia con el inciso segundo del artículo 21 de Código Tributario, por lo que si el contribuyente logra probar fehacientemente que dicho gasto fue necesario para producir la renta,

¹⁵ Para acreditar que los registros llevados por el contribuyente en sus libros de contabilidad, es imprescindible, que sean respaldados por documentación, que debe estar en poder de los contribuyentes para respaldar la veracidad de sus registros en caso de que sean fiscalizados y de este modo tener los medios probatorios necesarios. Los libros deben estar timbrados por el SII y cumplir los requisitos que las leyes le impongan, así por ejemplo el Código Comercio obliga a todos los comerciantes en su artículo N° 25 a llevar para su contabilidad y correspondencia libros como lo son: el libro diario; el libro mayor o de cuentas corrientes; el libro de balances. Y en su Art. N° 26 señala que tales libros deberán ser llevados en lengua castellana. Los documentos para poder utilizarlos para acreditar gastos deben cumplir con las características específicas de las leyes dependiendo de la operación en cuestión.

el SII y los tribunales de justicia no deberían rechazar esa partida por considerar que la necesidad implica obligatoriedad e indispensabilidad sin dar mayor motivo o fundamento jurídico que simplemente señalar que no fue necesario porque no cumple con la condición de ser indispensable u obligatorio. La argumentación jurídica, es más importante que la argumentación interpretativa, ya que, esta última restringe haciendo difícil la aceptación del gasto, y porque el criterio empresarial difiere al contenido de la LIR, la cual determina la base imponible tributaria.

IV. PROYECTO DE MODERNIZACIÓN TRIBUTARIA (BOLETÍN N° 12043-5). ANALISIS DEL PROYECTO EN LO REFERIDO AL ARTÍCULO 31.

El día 23 de agosto del año 2018 el Ministerio de Hacienda, encabezado por el ministro Felipe Larraín, envió una iniciativa al Congreso Nacional cuyo objetivo era lograr una modernización en la actual legislación tributaria. Luego, de una serie de trámites en aproximadamente dos años y medio, dicho proyecto se encuentra en sus etapas finales, concretamente a la espera de la promulgación por parte del Presidente de la República Sr. Sebastián Piñera Echeñique.

En el mensaje presidencial N° 107-366 se señala que el fundamento de la iniciativa es, principalmente, modernizar la legislación tributaria en orden a un desarrollo integral, sustentable e inclusivo. Integral en el sentido de que no solo se suscriba al ámbito económico, sino que también considere aquellas áreas fundamentales para el desarrollo humano, como la cultura, las artes, la recreación y la vida en comunidad. Sustentable en lograr un desarrollo de largo plazo que sea amigable con el medio ambiente. Inclusivo en considerar a todos los chilenos sin excepción, de manera de que todos nos beneficiemos de un país que progresa. (Mensaje N° 107-366; Página 2, 23 de agosto de 2018, Boletín N° 12043-5). Además, señalan que este proyecto permitirá avanzar hacia un sistema más moderno, más simple y equitativo, que promueva la innovación y el emprendimiento, con un marco legal cuyo cimiento principal sea el principio de legalidad tributaria.

Luego, el mensaje presidencial menciona los principios en los que se inspira el referido proyecto y señala que son: A) Equidad y justicia en la distribución de los tributos B) Simplicidad de las normas y procesos tributarios C) Certeza y Seguridad Jurídica D) Competitividad E) Estabilidad F) Suficiencia a fin de hacer frente a los gastos del Estado.

Como es de conocimiento general, desde que ingresa un proyecto de ley hasta que éste finalmente se convierte en ley, puede sufrir una serie de modificaciones y muchas de ellas pueden ser sustanciales variando totalmente el contenido inicial del mensaje o moción, ya sea si ha tenido iniciativa en el poder ejecutivo o en alguna de las cámaras legislativas, respectivamente.

Por lo anterior, para realizar el respectivo análisis de las modificaciones que se pretenden realizar al artículo 31 de la LIR, hemos trabajado con el oficio de ley enviado al Ejecutivo con fecha 03 de febrero del año en curso, el cual estimamos es el que en definitiva se convertirá en ley, por encontrarse solo a la espera del trámite de promulgación.

4.1 Redefinición

El proyecto de modernización tributaria buscaría redefinir y ampliar de cierta manera la noción de gastos tributarios establecidos en el inciso primero del artículo 31 de la LIR, de la siguiente manera: “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”.

Si bien es un avance que se contemple la posibilidad que la generación de renta pueda darse en ejercicios futuros, mejorando la norma vigente, la *aptitud de generar renta* que se incluye es más restrictiva que la propuesta original al limitar los gastos que podrán deducirse, excluyendo potencialmente a los gastos vinculados al desarrollo del giro y propios del quehacer de la empresa, pero en que no resulta evidente la aptitud de generar renta como, por ejemplo, gastos en consultorías, asesorías o informes vinculados al giro pero cuya aptitud para generar renta sea más indirecta o no tenga ese objetivo como esencial. (Modernización Tributaria: Primera Valla Sorteadada ¿Prueba Superada?, 2019: p.4)

4.2 Otras modificaciones

La norma actual señala que procederá la deducción de los gastos respecto de los vehículos señalados, cuando el Director los califique previamente de necesarios, a su juicio exclusivo. El proyecto de ley incorpora cambios a este respecto, al señalar que 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. De esta manera, se le quita todo tipo de arbitrariedad al Director del Servicio de Impuestos Internos, debiendo fundar su decisión.

4.3 Permite la deducción de ciertos gastos.

(i) La deducción del costo para fines tributarios de aquellos alimentos destinados al consumo humano, alimentos para mascotas, productos de higiene y aseo personal, y productos de aseo y limpieza, libros, artículos escolares, ropa, juguetes, materiales de construcción, entre otros, que correspondan a bienes de uso o consumo, cuyas características y condiciones se determinen mediante resolución del Servicio. Para estos efectos, se exigirá que se trate de bienes respecto de los cuales su comercialización se ha vuelto inviable por razones de plazo, desperfectos o fallas en su fabricación, manipulación o transporte, por modificaciones sustantivas en las líneas de comercialización que conlleven la decisión de productores y vendedores de eliminar tales bienes del mercado pero que, conservando sus condiciones para el consumo o uso según corresponda, son entregados gratuitamente a instituciones sin fines de lucro, debidamente inscritas ante el Servicio, para su distribución gratuita, consumo o utilización entre personas naturales de escasos recursos beneficiarias de tales instituciones, u otras instituciones sin fines de lucro que las puedan utilizar en el cumplimiento de sus fines, todas circunstancias que deberán ser acreditadas de manera fehaciente ante el Servicio, en la forma que éste determine mediante resolución. Del mismo modo, se procederá en la entrega gratuita de especialidades farmacéuticas y otros productos farmacéuticos que autorice el reglamento que emite el Ministerio de Salud para el control de los productos farmacéuticos de uso humano, bajo los requisitos y condiciones que dicho reglamento determine, a los establecimientos asistenciales públicos o privados, para ser dispensados en la misma condición de gratuidad a los pacientes. (ii) Las pérdidas de ejercicios anteriores, siempre que concurran los requisitos del inciso primero, las cuales deberán imputarse al ejercicio inmediatamente siguiente y así sucesivamente. (iii) Sueldos, salarios y otras remuneraciones, pagados o adeudados por la prestación de servicios personales. (iv) Las asignaciones de movilización, alimentación, viático, las cantidades por concepto de gastos de representación, participaciones, gratificaciones legales y contractuales e indemnizaciones, como así también otros conceptos o emolumentos de similar naturaleza, siempre que los mismos guarden relación directa con la naturaleza de la actividad de los trabajadores en la empresa. Tratándose de pagos voluntarios por estos conceptos, se aceptarán como gasto cuando se

paguen o abonen en cuenta y se retengan o paguen los impuestos que sean aplicables. (v). La remuneración razonablemente proporcionada que se asigne al socio, accionista o empresario individual que efectivamente trabaje en el negocio o empresa. En todo caso, dichas remuneraciones se considerarán rentas del artículo 42, número 1. Asimismo, se aceptará como gasto las remuneraciones pagadas al cónyuge o conviviente civil del propietario o a sus hijos, en la medida que se trate de una remuneración razonablemente proporcionada en los términos del párrafo anterior y que efectivamente trabajen en el negocio o empresa. (vi). Las remuneraciones por servicios prestados en el extranjero siempre que se acrediten fehacientemente y se encuentren, por su naturaleza, vinculadas directa o indirectamente al desarrollo del giro. (vii). 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. (viii). Los gastos o desembolsos en los que el titular incurra con ocasión de compromisos ambientales incluidos en el estudio o en la declaración de impacto ambiental, respecto de un proyecto o actividad que cuente o deba contar, de acuerdo con la legislación vigente sobre medio ambiente, con una resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividad y los gastos o desembolsos efectuados en favor de la comunidad y que supongan un beneficio de carácter permanente, tales como gastos asociados a la construcción de obras o infraestructuras de uso comunitario, su equipamiento o mejora, el financiamiento de proyectos educativos o culturales específicos y otros aportes de similar naturaleza. En ambos casos, los gastos o desembolsos deben constar en un contrato o convenio suscrito con un órgano de la administración del Estado. Dichos pagos o desembolsos no deben efectuarse directa o indirectamente en beneficio de empresas del mismo grupo empresarial en los términos del número 14 del artículo 8° del Código Tributario o de personas o entidades relacionadas en los términos del número 17 de la misma norma. Si los pagos o desembolsos exceden de la cantidad mayor entre la suma equivalente al 2% de la renta líquida imponible del ejercicio respectivo, del 1,6 por mil del capital propio tributario de la empresa, según el valor de éste al término del ejercicio respectivo, o del 5% de la inversión total anual que se efectúe en la ejecución del proyecto, dicho exceso no será aceptado como gasto. Es decir, acá entra en juego los gastos por responsabilidad social empresarial. (ix) 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. (x) Los desembolsos acordados entre partes no relacionadas que tengan como causa el cumplimiento de una transacción, judicial o extrajudicial, o el cumplimiento de una cláusula penal.

Como es posible apreciar, la tramitación del actual proyecto de ley de “Modernización tributaria” contenido en el Boletín N° 12043-5, incorpora una serie de modificaciones en la materia objeto de nuestra tesis. Principalmente, lo que dice relación con la noción de gasto y los requisitos de éste que ha utilizado el Servicio de Impuestos Internos, tomando como base el inciso 1° del artículo 31, si bien el proyecto inicial pretendía ampliar en demasía el concepto haciendo deducibles una serie de gastos incluyendo aquellos indirectos o directos, voluntarios u obligatorios y gastos ordinarios o extraordinarios, finalmente esta propuesta fue desechada por varios parlamentarios por considerar que acogerla significaría tener un concepto extremadamente amplio haciendo deducir gastos que probablemente no tuvieran relación con el giro del negocio.

Las modificaciones de esta reforma no se quedan solo en el ámbito conceptual, sino que también agregan gastos especialmente deducibles, que en la actualidad son considerados gastos no deducibles. Por ejemplo, los principales son aquellos gastos que dicen relación con la Responsabilidad Social Empresarial del contribuyente y aquellos que dicen relación con la Responsabilidad Civil de la Empresa.

CONCLUSIONES

Como pudimos observar, la interpretación de “gastos necesarios para producir la renta” consagrada en el artículo 31 inciso primero de la Ley de Impuesto a la Renta, es una prodigiosa fuente de conflictos, debido a la interpretación que le ha dado la administración y los tribunales de justicia a la palabra “necesarios”, interpretándola conforme al elemento gramatical y entendiéndola en su sentido natural u obvio, en base a la definición dada por el diccionario.

Es variada la doctrina que considera que dicha interpretación es errónea, estimando que debería interpretarse conforme a su sentido técnico y de forma sistemática, en atención al lugar en donde está contenida dicha norma y lo relevante de ésta, por ser un elemento que permite determinar la renta líquida imponible del Impuesto de Primer Categoría que deberá pagar el contribuyente

por las rentas de capital o empresariales, señalando incluso algunos autores que se confunde costo con gasto, porque ningún gasto cumpliría el estándar establecido para poder ser deducido.

Nosotras por otra parte, estimamos que podría haber una vulneración al principio de legalidad en relación al hecho gravado, porque es la renta entendido como incremento patrimonial el hecho que grava la ley y en estos casos se estaría gravando un gasto.

Estimamos que si el contribuyente logra probar y acreditar fehacientemente que ese gasto sí fue necesario para producir la renta conforme a su giro, y que evidentemente, ya no dispone de dicho dinero porque lo gastó para producir la renta, éste debería ser un tema netamente probatorio, y en análisis al caso concreto en la instancia jurisdiccional correspondiente y no de interpretación, tomando en consideración que el SII y los tribunales no pueden prescindir de la contabilidad, presentada por el contribuyente mientras esta sea fidedigna entendiendo por ésta aquellos registros que son llevados de acuerdo a las normas legales y reglamentarias vigentes registradas fiel y cronológicamente por su verdadero monto.

Respecto de la reforma de modernización tributaria al artículo 31 inciso 1° que hace 3 días es ley, es que en principio, se dejaría de lado la actual concepción de gastos necesarios, por cuanto la misma ley estaría definiendo que se entiende por gastos necesarios, 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(...)*. La reforma estaría definiendo de forma legal y expresa que se entiende por gastos necesarios, inhibiendo la interpretación del SII, ya que al incorporar este concepto legal amplía su noción y a su vez restringe el ámbito de discrecionalidad del Servicio.

Es posible que con la modernización tributaria a través de la nueva noción que da la ley a este concepto, haya mayor certeza y seguridad para el contribuyente, objetivos que inicialmente se plantean en este proyecto de ley como forma de voluntad política de dar solución a esta constante pugna entre contribuyentes, SII y doctrina. Sólo el tiempo determinará el verdadero alcance que buscó el legislador el que se materializaría en los futuros oficios del Servicio y fallos de los tribunales llamados a conocer la materia.

BIBLIOGRAFÍA.

1. Anchondo Paredes, Víctor (2012); *Métodos de interpretación jurídica*.
2. Arce Retamal Lorena, Bavestrello, Karina, Johnson Torres, Mónica (2002): “*Gastos rechazados*”. Disponible en <http://repositorio.uchile.cl/handle/2250/108151>
3. Avilés H, Víctor Manuel (2002): “*Principio De La Legalidad De Los Tributos, Facultades Legislativas Y Potestades De La Administración*” en *Revista De Derecho Y Jurisprudencia – Tomo Xcix – N° 3*. Pp. 67-90.
4. Barriá Paredes, Manuel (2011): “*El Elemento De Interpretación Gramatical. Su Origen En Savigny, Algunos Autores Modernos Y La Doctrina Nacional*” *Ars Boni et Aequi*; Vol. 7, Núm. 2, pp. 257-279
5. Boletín N° 12043-5. Disponible en https://www.camara.cl/pley/pley_detalle.aspx?prmID=12561&prmBOLETIN=12043-05
6. Calderón Torres, Pablo (2012): “*Gasto Tributario*” Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile.
7. Céspedes Proto, Rodrigo (2002): *Veinte Años De Jurisprudencia Sobre El Principio De Legalidad Tributaria Durante La Vigencia De La Constitución De 1980*, en *Revista de Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso XXIII* , Valparaíso, Chile pp. 279-303.
8. Endress Sergio, *Manual Derecho Tributario*, 2014; p. 109
9. *Grandes Temas Tributarios* (2011): “*Gastos Necesarios Para Producir La Renta*”, en *Manual de Consultas Tributarias*.
10. Guzmán Brito, Alejandro (2014): “*La interpretación administrativa en el Derecho Chileno*”, en Editorial Thomson Reuters, 1ra edición.

11. Herrera Flores, D. y Rojas Osses, C. (2018-11). *“Aplicación y alcance de la normativa que regula la activación de gastos tributarios, en función de la correlación de ingresos costos y/o gastos”* Disponible en <http://repositorio.uchile.cl/handle/2250/168551>
12. Massone Parodi, Pedro (2016): *Principios de Derecho Tributario*. 4ª edición. Santiago. Editorial Thomson Reuters.
13. Mensaje N° 107-366 (Agosto 2018) Boletín N° 12043-5.
14. Modernización Tributaria: Primera Valla Sorteada ¿Prueba Superada? (2019); Libertad y Desarrollo. Disponible en <https://lyd.org/wp-content/uploads/2019/08/tp-1414-tributario.pdf>
15. Moscoso Gutiérrez, Juan Carlos (2016): Manual Práctico de Impuesto a la Renta, Volumen II , Legal Publishing Chile, editorial Thomson Reuters, Santiago, Chile.
16. Obregon Sevillano Tulio (2011) *“La interpretación e integración de la norma tributaria”* en Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Lima.
17. Oficio Ordinario N° 2.297 de 19 de agosto de 1998, Servicio de Impuestos Internos.
18. Oficio Ordinario N° 5.433, DE 28.12.2004, Servicio de Impuestos Internos
19. Oficio N°415 de 07.02.2006, Servicio de Impuestos Internos
20. Oficio Ord. N° 2.984, de 28.10.2016, Servicio de Impuestos Internos.
21. Pardo Sainz, Gonzalo: Apuntes de clases no publicados.
22. Pérez Marchant, Javier (2018): *El principio de legalidad tributaria en la nueva etapa de conciliación del procedimiento general de reclamación*, en Anuario Derecho Tributario N° 10, pp. 61-84.
23. Rojas Osses, Carlos (2020): *“Aplicación y alcance de la normativa que regula la activación de gastos tributarios, en función de la correlación de ingresos, costos y/o gastos”* en Tesis para optar al grado de magíster en tributación, parte II, Escuela de Economía y Negocios, UChile, Santiago.
24. Sentencia Corte Suprema (2020) ROL 41.741-2017: *“Corporación Municipal de Desarrollo Social de Iquique c/ Servicio de Impuestos Internos”*, fecha 7.01.2020.

25. Sentencia Corte Suprema (2019) ROL:1021-18: “*Administradora de Turismo Rosa Agustina Ltda. c/ Servicio de Impuestos Internos*, fecha 30.12.2019
26. Sentencia Corte Suprema (2017) Rol 231-17 “*Campos Asociados Limitado/ Servicio Internos Internos*”
27. Sentencia Corte Suprema Rol 8421-13 “*Herrera Rabilly, Cristian c/ Servicio de Impuestos Internos*”
28. Sentencia Corte Suprema (2018) ROL 32880-16, “*Empresa Concesionaria de Servicio Sanitarios S.A con SII*”, fecha 06.08.2018
29. Sentencia Corte Suprema Rol N° 9.419-2010, “*Torrealba Acevedo Luis Ivan con SII*”
30. Sentencia Tribunal Constitucional (2019) N° Rol 4097-17 de 28 de Mayo de 2019
31. Sentencia Tribunal Constitucional (2019) N° Rol 4041-17 de 28 de Mayo de 2019
32. Sepúlveda V, Carolina (1997): “*Gastos necesarios para producir la renta de primera categoría*” Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales. Viña del Mar, Universidad Adolfo Ibáñez, Facultad de Derecho.
33. Sotomayor Klapp, Roberto (2005): “*Concepto general de los gastos necesarios ante la jurisprudencia tributaria: visión crítica*” ed. Metropolitana.
34. Tarsitano, Alberto (2003) “*Tratado de Tributación*”, en García Belsunce (ed.), Astrea, Buenos Aires, tomo I.
35. Temas Públicos Libertad y Desarrollo, www.lyd.org N° 1368 - 1 14 de septiembre de 2018.
36. Vergara Quezada, Gonzalo (2019): “*Gastos Necesarios, Crítica A Una Interpretación Formalista*”, en Revista de Derecho Tributario Universidad De Concepción Vol. 5 pp. 126-165.