

ANÁLISIS DE LA EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL CONCEPTO GASTOS NECESARIOS PARA PRODUCIR LA RENTA - COSTAS JUDICIALES COMO GASTO NECESARIO PARA PRODUCIR LA RENTA¹

Pablo Gallardo Burgos

Asesor Subdirección de Fiscalización, Servicio de Impuestos Internos
Magister en Tributación, Universidad de Chile
Diplomado en Administración Tributaria, CIAT y Universidad Externado de Colombia
Ingeniero Comercial, Universidad Técnica Federico Santa María
pagabu@gmail.com



Resumen²: El propósito del presente trabajo de investigación fue determinar el verdadero sentido y alcance de los requisitos para que un gasto sea necesario para producir renta de acuerdo con lo establecido en el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta³, y, en particular, si califica como tal las costas generadas en instancia jurisdiccional. El estudio se basó en un análisis de la historia fidedigna de cada uno de los textos jurídicos respecto del impuesto a la renta, y presenta un especial interés en el actual escenario tributario, donde se ha presentado una ley de reforma tributaria y una

¹ El contenido y las conclusiones de este artículo corresponden a opiniones personales, y que no implican necesariamente conocimiento o aceptación de éstas por parte del SII.

² El presente trabajo tiene como base la tesis de Magíster en Tributación de la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile, dirigida por el profesor Dr. Antonio Faúndez Ugalde, quien aportó activamente en su rol de docente guía.

³ La presente publicación considera hasta la Ley N° 20.780 de la Reforma Tributaria.

ley que la simplifica, orientado a reforzar los actos de fiscalización del Servicio de Impuestos Internos.

Palabras claves: costas judiciales; gasto necesario; gasto del giro; gasto ordinario

1.- INTRODUCCIÓN

Desde la primera Ley sobre Impuesto a la Renta, Ley N° 3.996 del 2 de enero de 1924, algunas instituciones no han variado en mayor medida. Ejemplo de ello son los gastos necesarios como factor esencial para la determinación de la renta líquida imponible, cuya regulación se desprende, actualmente, del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Sin embargo, no se ha realizado un estudio que logre determinar si las motivaciones históricas que tuvo el legislador en el tratamiento de los gastos necesarios para producir la renta, se han mantenido durante los años hasta la actual Ley sobre Impuesto a la Renta que rige desde el 31 de diciembre de 1974. Es precisamente la expresión “necesarios” lo que ha generado cierta ambigüedad al momento de establecer las instrucciones o alcances interpretativos por parte del Servicio de Impuestos Internos. Desentrañar dichas motivaciones puede dar origen a una herramienta de apoyo a los operadores tributarios, en su labor interpretativa.

Considerando el planteamiento anterior, la hipótesis de trabajo se centrará en que es posible establecer las motivaciones que tuvo el legislador al estatuir la institución de los gastos necesarios para producir renta, a partir del análisis histórico desde la Ley N° 3.996 del 2 de enero de 1924, hasta el actual artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1 del Decreto Ley N° 824 del 31 de diciembre de 1974.

Siendo así, la presente investigación se centra en realizar un análisis histórico de las normas contenidas en la Ley sobre Impuestos a la Renta y las discusiones que se presentaron en el poder legislativo, relativas a los gastos necesarios para producir la renta, a partir de lo cual se pretende determinar el verdadero sentido de la normativa, junto a las motivaciones que tuvo el legislador para su establecimiento. En especial, se busca esclarecer los alcances que ha tenido el término “necesario”, de manera de ofrecer una herramienta de apoyo para quienes deben trabajar con esta normativa, particularmente a quienes se desempeñan en el ámbito tributario, interpretando las regulaciones enmarcadas en la ley y la jurisprudencia emanada por parte de la administración tributaria y los tribunales tributarios y aduaneros.

Por otro lado, los gastos tributarios que disminuyen la base imponible de un contribuyente, siempre han sido un foco de fiscalización relevante para el Servicio de Impuestos Internos. En esto radica el actual escenario tributario del país, esto es, con una reforma tributaria que busca fortalecer dichos mecanismos de fiscalización frente a posibles maniobras elusivas que se puedan presentar a nivel de la base imponible de los impuestos.

De lo anterior se comprende la incorporación de normas anti elusión a través de la Ley N° 20.780, que complementan los controles de posibles planificaciones tributarias agresivas por parte de los contribuyentes. Esto lleva a que tener un conocimiento más acabado respecto de los gastos tributarios que pueden ser clasificados como necesarios para producir la renta, no sólo es un escenario deseable, sino que se ha vuelto imprescindible para evitar consecuencias no deseadas.

2.- CONCEPTOS Y ALCANCES GENERALES⁴

Para iniciar el análisis planteado en la presente investigación, primero se analizará el concepto de gasto necesario para producir la renta desde las definiciones más generales, así como desde el punto de vista de la doctrina nacional y de la jurisprudencia del Servicio de Impuestos Internos.

El Servicio de Impuestos Internos define impuestos como: *“Pagos obligatorios de dinero que exige el Estado a los individuos y empresas que no están sujetos a una contraprestación directa, con el fin de financiar los gastos propios de la administración del Estado y la provisión de bienes y servicios de carácter público”*⁵. Estos tienen su sustento en las leyes, por lo que son obligatorios.

La Ley sobre Impuesto a la Renta vigente al momento de desarrollar esta investigación, se encuentra en el artículo 1 del Decreto Ley N° 824 del 31 de diciembre de 1974.

⁴ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 18 del 17 de febrero de 1976 [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/1976/circu18a.htm>> [consulta: marzo de 2017]; SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 37 del 25 de septiembre de 1995 [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/1995/37.htm>> [consulta: marzo de 2017]; SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 59 del 9 de octubre de 1997 [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/1997/circu59.htm>> [consulta: marzo de 2017]

⁵ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Diccionario básico tributario contable [en línea] <http://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_i.htm> [consulta: marzo de 2017].

El concepto de gasto según el Servicio de Impuestos Internos, se define como: *“Desembolso en que ha incurrido una empresa para obtener ingresos”*⁶.

Por otro lado, la administración tributaria también define gasto efectivo como: *“Gasto en el que se ha incurrido efectivamente y cuenta con el respaldo de un documento propio de la operación”*.⁷

En este contexto, no es posible encontrar una definición exacta de lo que se entiende por gasto necesario para producir la renta, por lo que se hace imprescindible recurrir a la jurisprudencia emanada por los tribunales nacionales de justicia y el propio ente regulador, el Servicio de Impuestos Internos.

La tendencia de la Excma. Corte Suprema de los últimos tres años, demuestra que el concepto de gasto necesario debe ser obtenido a partir de los propios requisitos que se desprenden del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. En efecto, la Excma. Corte Suprema ha concluido: *“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 vocablo “necesarios”, esto es, aquellos desembolsos en que inevitablemente ha debido incurrir el contribuyente para generar la renta líquida imponible que se pretende determinar.*

*Que atendiendo a estos conceptos, el gasto debe justificarse fehacientemente ante el ente fiscalizador y ser éste además necesario, sólo así puede considerarse en la determinación de la base imponible para el cálculo del impuesto a la renta, conforme al texto expreso de la ley...”*⁸

En el mismo contexto, la Excma. Corte Suprema ha señalado que *“Es posible colegir los siguientes requisitos para la determinación de la renta líquida en casos como el que se analiza, en lo referido a los gastos cuya deducción se pretende:*

⁶ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Diccionario básico tributario contable [en línea] <http://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_g.htm> [consulta: marzo de 2017].

⁷ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Diccionario básico tributario contable [en línea] <http://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_g.htm> [consulta: marzo de 2017].

⁸ Excma. Corte Suprema, segunda sala, sentencia de fecha 10 de noviembre de 2014, Rol 8421-2013 y Excma. Corte Suprema, segunda sala, sentencia de fecha 16 de septiembre de 2014, Rol 7855-2013; en ambos casos se hace referencia a los considerandos quinto y sexto.

- 1.- *Que correspondan a desembolsos pagados o adeudados;*
- 2.- *Que se encuentren respaldados o justificados fehacientemente con la documentación correspondiente a fin de probar su naturaleza, necesidad, efectividad y monto;*
- 3.- *Que correspondan al período en que se está determinando la renta;*
- 4.- *Que pertenezcan al giro de la empresa, negocio o actividad;*
- 5.- *Que no se trate de gastos que la ley declare como “no deducibles” y;*
- 6.- *Que no se encuentren rebajados como costo directo de acuerdo al artículo 30 de la Ley de Impuesto a la Renta.”⁹*

Siguiendo en esta línea, de la Excma. Corte Suprema señala *“Que de la manera expuesta, el entendimiento del vocablo ‘necesario’ efectuado en autos 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”¹⁰.*

De acuerdo con lo anterior, la jurisprudencia judicial de los últimos tres años ha seguido un criterio conforme al tenor gramatical de las palabras, en virtud del cual ha señalado que debe entenderse la expresión gasto necesario como aquellos de carácter de inevitables y obligatorios.

Por otro lado, el Servicio de Impuestos Internos ha emitido varios oficios y circulares en donde hace referencia a los gastos necesarios para producir la renta. Indica que *“Conforme al artículo 31°, citado, este Servicio ha impartido instrucciones y emitido diversos pronunciamientos mediante los cuales se ha señalado que, para que un gasto pueda ser calificado de necesario para producir la renta y pueda, en consecuencia, deducirse al fijar la base imponible del impuesto a la renta, debe reunir los siguientes requisitos copulativos:*

⁹ Excma. Corte Suprema, segunda sala, sentencia de fecha 19 de mayo de 2015, Rol N° 14771-2014.

¹⁰ Excma. Corte Suprema, segunda sala, sentencia de fecha 30 de diciembre de 2014, ROL 11359-2014, considerando séptimo.

- a) *Que se relacione directamente con el giro o actividad que se desarrolla;*
- b) *Que se trate de gastos necesarios para producir la renta, entendiéndose esta expresión en el sentido de lo que es menester, indispensable o que hace falta para un determinado fin, contraponiéndose a lo superfluo. En consecuencia, el concepto de gasto necesario debe entenderse como aquellos desembolsos de carácter inevitables u obligatorios respecto del giro del negocio, considerándose no sólo la naturaleza del gasto, sino que además su monto, es decir, hasta qué cantidad el gasto ha sido necesario para producir la renta del ejercicio anual, cuya renta líquida imponible se está determinando;*
- c) *Que no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta;*
- d) *Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, sea que éste se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio. De este modo, para el debido cumplimiento de 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; y*
- e) *Por último, que se acrediten y justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos, es decir, el contribuyente debe probar la naturaleza, necesidad, efectividad y monto de los gastos con los medios probatorios de que disponga, pudiendo el Servicio impugnarlos, si por razones fundadas no se estimaren fehacientes.*

En consecuencia, para que un gasto o partida pueda ser rebajado en la determinación de la renta líquida imponible, deben cumplirse al efecto todos los requisitos antes mencionados, debiendo destacarse el que dice relación con su acreditación y justificación en forma fehaciente ante este Servicio, esto es, que el contribuyente debe probar la naturaleza, necesidad en relación con el giro del negocio, efectividad y monto de los gastos incurridos, con los medios probatorios que disponga o con aquellos que pueda requerir este organismo, pudiendo impugnar dichos medios si por razones fundadas no los estima fehacientes."¹¹

El Servicio de Impuestos Internos también ha interpretado en casos especiales regulados por ley que, cumpliendo con ciertos requisitos adicionales, se aceptan como

¹¹ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 56 del 8 de noviembre de 2007 [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2007/circu56.pdf>> [consulta: marzo de 2017], numeral 3.

gasto necesario para producir la renta gastos que no son necesariamente del giro del contribuyente, pero que sí guardan relación con la normal explotación del negocio. Es así como señala que *“Las empresas extractivas, forestales, productivas y similares, requieren para el desarrollo eficiente de su actividad, disponer de caminos que cuenten con determinadas especificaciones técnicas acordes con las características de peso y carga de los productos que deben movilizar. Ello les permite optimizar y proyectar razonablemente los costos de transporte, entrega y almacenamiento de productos.”*¹²

En la línea expuesta en el párrafo anterior, también se consideran como gastos necesarios para producir la renta *“El monto del crédito que se comenta equivale al 35% del total de los pagos en dinero que, conforme a las normas de los respectivos contratos de investigación y desarrollo, debidamente certificados por la CORFO, el contribuyente haya efectuado para los fines indicados en dichos documentos, aun cuando las actividades de investigación o desarrollo realizadas en virtud de los referidos contratos no se relacionen directamente con el giro del contribuyente que incurre en tales desembolsos.”*¹³

De acuerdo con los alcances anteriores, en los próximos capítulos se intentará establecer el origen de la expresión “gastos necesarios” y si ésta ha mantenido el mismo sentido a través de la historia, o bien, si el criterio ha cambiado.

3.- LOS GASTOS NECESARIOS EN LA LEY N° 3.996.

En el año 1915 ya existía un texto vinculado a un impuesto sobre la renta, sin embargo, éste no era muy significativo y estaba latente en el Ministerio de Hacienda la necesidad de aumentar los impuestos internos¹⁴. En un estudio realizado por el autor Faúndez Ugalde¹⁵, se señala que en el año 1919 se comenzaron a concretar ideas tendientes a establecer una ley sobre impuesto a la obtención de renta, cuya primera moción fue

¹² SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 49 del 31 de agosto de 2006 [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2006/circu49.htm>> [consulta: marzo de 2017].

¹³ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 61 del 17 de octubre de 2008 [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2008/circu61.htm>> [consulta: marzo de 2017], parte III, número 3, letra (a).

¹⁴ Véase: BERNEDO, Patricio, CAMUS, Pablo, COUYOUMDJIAN, Ricardo. 200 años del Ministerio de Hacienda de la República de Chile. 1ª ed., Santiago, Ministerio de Hacienda, 2014, p. 94.

¹⁵ FAÚNDEZ, Antonio. La hipótesis jurídica tributaria en las proposiciones normativas en la Ley sobre Impuesto a la Renta chilena, Tesis doctoral. Valparaíso, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, 2016, pp. 35 y ss..

presentada el 4 de junio de ese año, por los diputados Víctor Robles, Héctor Arancibia Laso, Galvarino Gallardo Nieto y Remigio Medina, en la primera sesión ordinaria de la Cámara de Diputados, que propiciaba un impuesto de carácter progresivo sobre rentas superiores a \$10.000, obtenidas por personas naturales o jurídicas, con admisión de deducciones a favor de las personas casadas y de las que tuviesen hijos bajo su patria potestad.

De acuerdo con el mismo estudio del autor Faúndez Ugalde, el referido primer proyecto no encontró el respaldo suficiente en la Cámara de Diputados, lo que derivó, en ese mismo año, en una segunda moción, pero esta vez a cargo del Ministro de Hacienda Luis Claro Solar, presentada en la décima octava sesión ordinaria de fecha 25 de junio, la que consideraba una clasificación de ocho categorías de renta gravadas con una alícuota proporcional fija¹⁶. Además, establecía un impuesto complementario de carácter progresivo, sobre la renta global percibida por personas naturales domiciliadas en Chile, incluidas las rentas provenientes de las ocho categorías. Este último impuesto debía ser pagado por el jefe de familia, el que comprendía no tan sólo sus rentas personales, sino también la de su mujer y otros miembros de su familia que vivían con él. Este proyecto tampoco tuvo éxito en su tramitación, siendo finalmente desechado.

Posteriormente, el diputado Jorge Silva Somarriva, en 1921, presentó un nuevo proyecto de ley, que contemplaba cinco categorías de renta y un impuesto complementario de carácter progresivo sobre la renta global. Con fecha 20 de noviembre de 1922, se aprueba la redacción dada al proyecto por la Comisión Especial. El 15 de octubre de 1923 el Senado realiza indicaciones al proyecto, modificándolo sustancialmente, eliminando toda referencia al impuesto global complementario, atendido a que la Constitución Política de 1833 solamente permitía la proporcionalidad de los impuestos y no la progresividad¹⁷. La ley se promulgó el día 2

¹⁶ Las ocho categorías eran las siguientes: i) renta de los bienes raíces edificados; ii) renta de los bienes raíces no edificados; iii) renta de los capitales mobiliarios; iv) beneficios del comercio, de la industria fabril y manufacturera y demás industrias, exceptuadas las extractivas de la industria minera y metalúrgica; v) beneficios de la explotación agrícola; vi) beneficios de la industria minera y metalúrgica; vii) sueldos públicos y privados, salarios, pensiones y montepíos; y, viii) rentas de los profesiones liberales y de toda ocupación lucrativa, no comprendida en las categorías anteriores.

¹⁷ El autor José Guerra indicó que “cuando la evolución de las ideas, en esta materia alcanzó a nuestro país y se deseó dar el carácter progresivo a la contribución de herencias y establecer en la misma forma la contribución sobre la renta, las personas refractarias al nuevo sistema escudaron su opinión en la letra constitucional, que a juicio de ellos admitía la ‘proporción’ mas no la ‘progresión’ de las contribuciones, considerando contrapuestas estas dos ideas. Los

de enero de 1924, bajo el N° 3.996. Los autores Mena y Charad¹⁸ indican que los textos legales anteriores a esta ley no pueden ser considerados como efectiva implantación de este tributo, sino que solamente como simples arbitrios circunstanciales destinados a improvisar recursos de emergencia a las arcas públicas.

Indica Faúndez Ugalde¹⁹ que la falta de un impuesto global complementario fue superada con la entrada en vigencia de la nueva Constitución de 1925, cuyo artículo 10 N° 9 consagró *“La igual repartición de los impuestos y contribuciones en proporción de los haberes o en la progresión o forma que fije la ley [...]”*. Esto derivó en que por Decreto Ley N° 330 de 12 de marzo de 1925, se introdujera en la legislación tributaria, por primera vez, el pretendido impuesto global sobre la obtención de rentas superiores a \$10.000. Con fecha 29 de mayo de 1925, se dictó el Decreto Ley N° 1.269, el que refundió en un solo texto el Decreto Ley N° 330 de 1925 y el Decreto Ley N° 122 de 23 de enero de 1925, que había refundido anteriormente las disposiciones vigentes de la Ley N° 3.996 y los Decretos leyes N° 4 de 1924 y N° 207 de 1925. Posterior al Decreto Ley N° 755 de 1925, siguieron más de veinte modificaciones hasta el año 1945.

Si nos remontamos al proyecto de Ley N° 3.996²⁰, entre otros objetivos se indica los tres siguientes:

1. *“Gravar al rico y conseguir con la mayor contribución que pague, una rebaja de las gruesas contribuciones, indirectas, por derechos de aduana, que gravan artículos de primera necesidad, indispensables para la vida y que en gran parte no se produce en el país.”*

partidarios del establecimiento de la progresión tributaria consideraron por su parte que las dos ideas no se excluían dentro de los términos de la Constitución, sino que por el contrario, la proporción llevaba involucrada la idea de progresión, la cual, a su juicio, no era más que una especie comprendida dentro del vocablo genérico de proporción” (citado por: RENCORET, Álvaro. Derecho tributario, el impuesto sobre la renta. 1ª ed., Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1950, p. 269).

¹⁸ MENA, Víctor y CHARAD, Emilio. Manual de derecho financiero. 1ª ed., Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1954, T. I, p. 56.

¹⁹ FAÚNDEZ, Antonio. La hipótesis jurídica tributaria en las proposiciones normativas en la Ley sobre Impuesto a la Renta chilena, Tesis doctoral. Valparaíso, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, 2016, p. 39.

²⁰ CÁMARA DE DIPUTADOS, República de Chile. Sesión ordinaria número 1, 4 de junio de 1919, p. 22.

2. *Echar las bases de un sistema de impuestos que reemplace, en lo posible, según sean los resultados que dé su aplicación, las contribuciones indirectas por las directas y gravar rentas que hoy no pagan contribución.*
3. *Modificar las actuales contribuciones de salitre, sobre otras más nacionales, que contemplen la diferente situación de las empresas salitreras de baja ley y con mayor costo de producción.”*

Del proyecto de ley se desprenden ciertos lineamientos que apuntan a regular los gastos para la tercera categoría que grava las rentas de la industria y el comercio, pero aún sin hacer el distingo entre costos (directos o indirectos) y los gastos necesarios para producir la renta; lo que se puede observar en el artículo 2, inciso segundo, número 6), donde se señala que se podrán deducir “*gastos y reembolsos para obtener la renta*”.

Por otro lado, en el artículo 5 se puede observar, que “*Toda persona de más de veintiún años que goce de la renta sujeta a contribución, deberá entregar a la tesorería fiscal del departamento donde tenga la mayor parte de los bienes que le producen renta, durante el curso del mes de enero, una declaración escrita en formularios que proporcionará gratuitamente la Dirección de Impuestos Internos, sobre su renta, cargas y gastos para obtenerla, deducciones a que tenga derecho y demás indicaciones exigidas en los formularios.*” Esta idea refuerza lo mencionado en el párrafo anterior respecto de los gastos, incluso mencionando deducciones que pueden hacer los contribuyentes.

En la sesión ordinaria número 18 de la Cámara de Diputados, el 25 de junio de 1919, se dio cuenta del proyecto de ley presentado por el ejecutivo respecto de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que en su mensaje presidencial señalaba, entre otras cosas, “*Renta es la renta neta. Así, en las entradas de cualquier empresa debemos deducir en primer lugar los gastos de la empresa, es decir, los desembolsos hechos para adquirir el producto bruto. Pero, además, la renta como categoría personal difiere del producto neto; si una deuda ha sido contraída para asegurarse el producto de un terreno determinado o de una determinada empresa, debe deducirse también el interés de tal deuda. Debe, por último, considerarse una compensación para la autorización de los desembolsos de primer establecimiento.*

En otros términos, la renta es lo que un individuo obtiene, deducidos todos los gastos necesarios para su adquisición y que tiene disponible para su propio consumo, siendo así la renta, un flujo de riqueza que debe ser estimado con relación a un determinado periodo de tiempo; y designa la cantidad de riquezas que en ese período está regularmente a disposición del propietario para su consumo, de modo que éste no

afecte en nada al capital.” Aquí encontramos la primera referencia a la expresión “gastos necesarios”, pero asociados a la “adquisición” de la renta. De la lectura completa de la sesión, se desprende que el sentido es más bien asociado a lo que hoy se conoce como gastos directos.

Por otro lado, en el proyecto de ley presentado por el Presidente de la República, en su artículo 52, se puede observar cómo se comienza a introducir el concepto de gastos necesario *“La renta sujeta a impuesto de esta categoría será la que resulte del excedente de entradas brutas sobre los gastos y amortizaciones inherentes al ejercicio de la profesión o industria, debiendo en todo caso deducirse de las entradas brutas, la renta de arrendamiento de los locales afectos a la explotación del comercio o industria”*. Acá se habla de gastos y amortizaciones inherentes al ejercicio, o dicho en el sentido que hoy se le daría, a los costos directos del giro. Además, se menciona a los gastos de arrendamiento ya como gastos que pueden ser considerados para rebajar la renta, y que de no haber incurridos en ellos, no se habría obtenido la misma producción en el comercio o la industria.

En el artículo 72 del proyecto de ley, se puede observar alusiones más directas a lo que hoy se conoce como gastos necesarios para producir la renta, incluso a ciertos requisitos que hoy exige el Servicio de Impuestos Internos, como lo es que el gasto sea del periodo, al señalar que éstos sean efectuados durante el mismo año: *“Para establecer el producto neto imponible, se deducen del producto bruto obtenido en el año anterior, todos los gastos relativos a la explotación efectuados durante el mismo año, sin tomar en cuenta los intereses o cualesquiera otros gastos efectuados en los años anteriores.*

Los gastos que se toman en cuenta para restarlos del producto bruto comprenden:

- a) Salarios de los obreros;*
- b) Gastos de conservación de todos los trabajos subterráneos de las minas, piques, galerías u otras obras de arte;*
- c) Gastos para el funcionamiento de los motores, máquinas u aparatos para la extracción, agotamiento, ventilación, movilización de operarios;*
- d) Conservación de los edificios de explotación;*
- e) Conservación y renovación de la utilería, tal como vagones, carritos, jaulas, etc.;*

- f) *Conservación de las vías de comunicación, caminos y vías férreas pertenecientes a las mismas minas;*
- g) *Primer establecimiento de los piques, galerías y otras obras de arte;*
- h) *Gastos del primer establecimiento de máquinas y motores;*
- i) *Gastos de primer establecimiento de edificios de explotación;*
- j) *Gastos de primer establecimiento para las vías de comunicación a que se refiere el punto f).*

Todos los gastos de instalación de nuevas obras de arte, primer establecimiento de máquinas y motores, edificios de explotación y vías de comunicación deberán ser tomados en cuenta en su totalidad para el año en el cual han sido hechos, sin dar jamás lugar a un traspaso para el año siguiente o a un descuento por anualidades en el caso de que excedieran el valor del producto bruto.

- k) *Gastos de oficina en el sitio de explotación reducidos a los estrictamente necesarios;*
- l) *Gastos de transporte, almacenamiento y venta;*
- m) *Gastos por concepto de previsión social, tales como seguro de beneficencia, cajas de ahorros, etc., escuelas y gratificaciones al personas en el sitio de la faena;*
- n) *Rentas de arrendamiento de las minas o establecimientos.”*

En el artículo 91, también se encuentran gastos que son aceptados para rebajar la base imponible *“Los intereses de deudas hipotecarias, privilegiadas o garantizadas con anticresis, que han pagado el impuesto de tercera categoría serán deducidos de la renta imponible de los inmuebles gravados”*.

En la sesión extraordinaria número 26 de la Cámara de Diputados, el 22 de mayo de 1922, página 736, se menciona *“Así como se deducen los arriendos de los locales que ocupa la industria, asimismo deben deducirse los intereses que se pagan por dineros pedidos en préstamo, porque tanto son gastos lo unos como los otros”*. Esto deja entrever el ánimo de que todo lo que sea gasto que se relaciona con la producción de los contribuyentes, se pueda deducir como gasto aceptado.

En la página 739²¹ de la misma sesión señalada en el párrafo anterior, se indica “*Art. 23. La renta sujeta a impuesto para las empresas comerciales será la que resulte del excedente de entradas brutas sobre los gastos y amortizaciones inherentes a las empresas comerciales, siempre que dicho excedente no sea inferior a 10% de la entrada bruta, en cuyo caso se tomará dicho diez por ciento como mínimo imponible.*”

La renta sujeta a impuesto en esta categoría para las empresas fabriles e industriales será la que resulte del excedente de entradas brutas sobre los gastos y amortizaciones inherentes a la industria fábricas, siempre que dicho excedente no sea inferior al 6% de la entrada bruta, en cuyo caso se tomará como mínimo imponible dicho 6%”. Aquí se deja claramente expresado que los gastos que serán aceptados, son los “Inherentes” al giro de cada contribuyente.

En la página 748, de la misma sesión, se señala una indicación para agregar un artículo 24 bis que diga “*Art... si alguien alegare que los gastos y amortizaciones calculadas en la forma que determinan los artículos 23 y 24 son más del noventa por ciento de las entradas brutas de su comercio o industria, tendrá derecho a comprobarlo a satisfacción de la Dirección de Impuestos Internos, en cuyo caso se tomará para fijar el valor imponible conforme al artículo 23, inciso 2°, la cantidad que resulte como utilidad en el periodo en que se haya pedido su comprobación*”. Lo anterior se puede relacionar con la exigencia de que los gastos necesarios para producir la renta deben ser del periodo.

En la sesión ordinaria número 2 de la Cámara de Diputados, el 6 de junio de 1922, en la página 38, se propone agregar un segundo inciso al artículo 76 “*Para este efecto deberán acompañar a su declaración los antecedentes necesarios para acreditar la realidad de los gravámenes cuya reducción solicitan*”, donde el primer párrafo dice “*La renta imponible en esta categoría comprende el monto neto real de sueldos y salarios pagados en dinero o en otra forma comprendidas en las primeras y todas las clases de asignaciones y gratificaciones distintas del salario mismo que aumenten en cualquier forma la remuneración de los servicios prestados, con la sola exclusión de gastos de trasladación y viáticos*”. A esto, se señala en la Cámara que lo propuesto a modificar tiene por objeto acreditar en forma fehaciente las deudas que se hacen valer.

En la sesión ordinaria número 29 de la Cámara de Diputados, el 4 de julio de 1922, página 733, se observa una indicación para dividir el artículo 76 en dos incisos “*Art. 76. Los contribuyentes pueden obtener la deducción sobre el conjunto de sus rentas,*

²¹ En el documento original, esta página está numerada como 339, pero está entre la página 738 y 740.

del monto de los intereses de deudas o empréstitos a su cargo, a los réditos de renta pagados a título obligatorio.

Para este efecto, deberán acompañar a su declaración los antecedentes necesarios para acreditar la realidad de los gravámenes cuya deducción solicitan”. Lo anterior tiene directa relación con que se exija que los gastos necesarios para producir la renta, deben ser respaldados o justificados con la documentación legal correspondiente.

En la sesión extraordinaria número 37 de la Cámara de Senadores, el 21 de noviembre de 1922, página 484, se da cuenta que la Cámara de Diputados ha dado su aprobación al proyecto de ley, pasando éste a la Cámara de Senadores. En la presente sesión, página 487, se observa que el proyecto de ley contiene el artículo 22, que dice “*La renta sujeta a impuesto para las empresas comerciales será la que resulte del excedente de entradas brutas sobre los gastos y amortizaciones inherentes a las empresas comerciales, siempre que dicho excedente no sea inferior al 8 por ciento de la entrada bruta, en cuyo caso se tomará dicho 8 por ciento como minimum imponible.*

La renta sujeta a impuesto en esta categoría para las empresas fabriles e industriales, será la que resulte del excedente de entradas brutas sobre los gastos y amortizaciones inherentes a la industria y fábricas, siempre que dicho excedente no sea inferior a 6 por ciento de la entrada bruta, en cuyo caso se tomará como minimum imponible dicho 6 por ciento”.

También se destaca el siguiente artículo “*Art. 23. Las deducciones por gastos y amortizaciones a que se refiere el artículo anterior comprende los gastos inherentes a la producción como ser: materias primas, sueldos y jornales sumas destinadas al bienestar del personal, arriendo del local, comisión de ventas de productos, primas de seguros, gastos generales de administración, impuestos fiscales o municipales pagados, distintos de los fijados en esta ley; gastos de conservación, reparaciones, en cuando no se resuelvan en aumento del valor de la instalación; la amortización inherente al ejercicio de la industria o comercio, de modo que sean proporcionados a la duración calculada y probable y a la práctica comúnmente observada en negocios análogos, y no deberán pasar en cada año estas amortizaciones de un cinco por ciento de la entrada bruta.*

No se comprenden entre los gastos deducibles:

- a) Los intereses de los capitales empleados que sean propios del contribuyente o tomados a mutuo, salvo los intereses de los capitales tomados en préstamos e invertidos en la construcción o instalación de la industria; pero si estos préstamos son contraídos en el extranjero y sobre ellos no se paga*

contribución en Chile, no se deducirán los intereses que el contribuyente tenga que pagar por ellos.

- b) La compensación por el trabajo personal del contribuyente, su cónyuge o hijos bajo patria potestad, ni los gastos de habitación del contribuyente y su familia.*

Será materia de reglamento la forma y detalles de la aplicación de este artículo”

Cabe mencionar que el presente proyecto de ley cuenta con cinco categorías, a saber:

- a) Primera categoría: Renta de los capitales mobiliarios.*
- b) Segunda categoría: Beneficios de la industria, comercio, etc.*
- c) Tercera categoría: Beneficios o rentas de la explotación minera o metalúrgica.*
- d) Cuarta categoría: Sueldos públicos y privados, pensiones y montepíos.*
- e) Quinta categoría: Renta de profesionales y toda otra ocupación lucrativa no comprendida en las anteriores categorías.*

Y los artículos 22 y 23 mencionados anteriormente respecto del último proyecto de ley citado, se enmarcan dentro de la segunda categoría: beneficios de la industria, comercio, etc.

En la sesión ordinaria número 65 de Senadores, el 14 de septiembre de 1923, página 1311, se presenta el proyecto de ley a discutir, el que en su párrafo tercero, estipula la tercera categoría. En esta categoría se encuentra el artículo 18, que señala “*Art. 18. La renta imponible de cualquiera industria o comercio será la diferencia que resulte de las entradas brutas una vez deducidos los gastos u amortizaciones necesarios para producirlos, debiendo incluirse entre los gastos los impuestos fiscales o municipales satisfechos, siempre que no sean los de esta ley.*”

Sin embargo, no se deducirán los siguientes gastos:

- 1. Los intereses de los capitales invertidos que pertenezcan al contribuyente.*

Si los capitales invertidos se adeudan en el extranjero, tampoco se deducirán sus intereses, a menos que se haya pagado por estos últimos el impuesto de la segunda categoría;

2. *Las remuneraciones que se deban por el trabajo personal del contribuyente, su cónyuge o sus hijos no emancipados; y*
3. *Las expensas de habitación para el contribuyente y su familia.*

El reglamento fijará los pormenores y circunstancias necesarias para la aplicación de este artículo”.

En concordancia con el artículo 18 antes citado, se destaca el artículo 25, de la misma categoría, que señala “*Art. 25. La renta imponible será el producto neto que resulte del excedente de las entradas brutas sobre los gastos y amortizaciones inherentes a cualquier negocio minero o metalúrgico.*”

El pago del impuesto se hará en el tiempo y forma que determine el reglamento.

Los gastos y amortizaciones se deducirán con arreglo al inciso primero del artículo 18; fuera de los que en general fije el reglamento, se rebajarán a los dueños de establecimientos de beneficio que al mismo tiempo exploten minas de su propiedad:

- a) *Los gastos de conservación de todos los trabajos subterráneos de las minas, piques, galerías y otras obras de arte;*
- b) *Los gastos que requiera el funcionamiento de los motores, máquinas y aparatos para la extracción, agotamiento, ventilación y movilización de operarios;*
- c) *Los gastos de conservación de los edificios de explotación;*
- d) *Los gastos de conservación y renovación de la utilería, tales como vagones, carritos y jaulas;*
- e) *Los gastos de conservación de las vías de comunicación, caminos y vías férreas, pertenecientes a las mismas minas;*
- f) *Los gastos para establecer piques, galerías y otras obras de arte, sólo por la primera vez;*
- g) *Los gastos del primer establecimiento de máquinas o motores;*
- h) *Los gastos con que por primera vez se establezcan los edificios de explotación;*

- i) Los gastos de primer establecimiento y necesarios para las vías de comunicación a que se refiere la letra e);*
- j) Los gastos de oficina en el sitio de explotación, reducidos a los estrictamente necesarios;*
- k) Los gastos de transporte, almacenamiento y renta;*
- l) Los gastos por vía de previsión social, como seguros de beneficencia, cajas de ahorro, escuelas y gratificaciones al personal en el sitio de las faenas.*

Los gastos a que se refiere las letras f), g), h), i), y j), deben ser considerados por su valor y sólo en cuanto propiamente sean de explotación; en consecuencia, no se descontará el valor o parte del valor que corresponda al capital. Estos gastos sólo podrán ser rebajados durante el año cuya renta se determina, sin que jamás puedan traspasarse a otros, ni descontarse por anualidades posteriores si su valor excediera al del producto bruto.

A los arrendatarios se les deducirá el precio de arrendamiento y los demás gastos que les sean aplicables en conformidad a este artículo”.

En la sesión extraordinaria número 8 de Senadores, el 29 de octubre de 1923, página 144, se discute nuevamente el artículo 18 del proyecto de ley señalado anteriormente. Se analiza la razonabilidad de considerar o no la deducción de los gastos realizados en los sueldos del contribuyente, su cónyuge y/o sus hijos, y las expensas de habitación para el contribuyente y su familia.

Finalmente, se da por aprobado el artículo 18.

En la sesión extraordinaria número 9 de Senadores, el 30 de octubre de 1923, página 160, se presenta a discusión el artículo 25, antes descrito. Se discute respecto de las letras f), g) y h), la aceptación del gasto por primera vez, donde se señala que no sólo debería ser la primera vez, pidiendo que se elimine la frase “por primera vez” de dichas letras. Sin embargo, se da por aprobado tal como está señalado.

En la sesión extraordinaria número 11 de Diputados, el 5 de diciembre de 1923, se presenta el proyecto de ley a discusión. En la página 270 se observa el artículo 18 y el artículo 25, pero este último con la numeración 24.

Junto a estos artículos, llama la atención el artículo 33 que dice “*Art. 33. La renta imponible no podrá ser inferior a treinta veces tanto el valor que pague por patente municipal el respectivo contribuyente, con arreglo a las cantidades que actualmente rigen, según la ley número 3.165.*”

Se rebajarán del minimum imponible, las cantidades o sueldos que perciban los profesionales a título de honorario y cuyo impuesto se retiene en virtud de la ley”. En este artículo, también se observa gastos inherentes al desarrollo de la actividad económica que realiza el contribuyente, como lo son los honorarios de los profesionales.

También destaca el artículo 43, ya en las disposiciones varias del párrafo 2 del proyecto de ley, que señala “*Art. 43. Las personas naturales o jurídicas comprendidas en la tercera y cuarta categoría, que tengan propiedades territoriales sobre las cuales pagaren el impuesto de la primera categoría, tendrán derecho a que se les descuenta de la renta imponible un 6% sobre el valor de dichos inmuebles en la parte destinada a la industria o comercio”. Aquí se puede observar otro gasto que se puede incluir dentro de los aceptados para ser rebajados.*

En la sesión extraordinaria número 19 de Diputados, del 19 de diciembre de 1923, dentro de una sección llamada “*Cuestiones sobre la Ira categoría*” en su punto “*X punto: Sobre el artículo 18, inciso Iro*”, señala “*El artículo 22 del proyecto de la C. se refería, entre otros gastos que se deducen para fijar la renta imponible del comercio e industria “los impuestos fiscales o municipales pagados distintos de los fijados en esta ley”.*”

Quedaba así comprendido entre los impuestos descontables el impuesto territorial, que es el más cuantioso.

El proyecto del Senado, sobre la misma materia, en su artículo 18 mantiene la deducción de “los impuestos fiscales o municipales satisfechos siempre que no sean los de esta ley”.

Pero, como el impuesto territorial, ha pasado a ser el impuesto de Ira categoría de la ley de la renta, ya no se podrá deducir ese impuesto.

Este defecto no puede ser remediado por el reglamento, sino por la ley modificatoria”. Con esto, se trata de dejar claramente estipulado si es el impuesto territorial un gasto que se aceptará para ser rebajado de la base imponible o no.

Finalmente, el texto de la Ley N° 3.996 publicado como Ley sobre impuesto a las rentas el 2 de enero de 1924²², en lo que se refiere a los gastos, indica lo siguiente:

“Art. 18. La renta imponible de cualquier industria o comercio será la diferencia que resulte de las entradas brutas una vez deducidos los gastos y amortizaciones necesarias para producirlas, debiendo incluirse entre los gastos los impuestos fiscales o municipales satisfechos, siempre que no sean los de esta ley.

Sin embargo, no se deducirán los siguientes gastos:

- 1. Los intereses de los capitales invertidos que pertenezcan al contribuyente.*

Si los capitales invertidos se adeudan en el extranjero, tampoco se deducirán sus intereses, a menos que se haya pagado por estos últimos el impuesto de la segunda categoría.

- 2. Las remuneraciones que se deban por el trabajo personal del contribuyente, su cónyuge o sus hijos no emancipados; y*
- 3. Las expensas de habitaciones para el contribuyente y su familia.*

El reglamento fijará los pormenores y circunstancias necesarias para la aplicación de este artículo”.

“Art. 24. La renta imponible será el producto neto que resulte del excedente de las entradas brutas sobre los gastos amortizaciones inherentes a cualquier negocio minero o metalúrgico.

El pago del impuesto se hará en el tiempo y forma que determine el reglamento.

Los gastos y amortizaciones se deducirán con arreglo al inciso primero del artículo 18, y fuera de los que en general fije el reglamento se rebajarán a los dueños de establecimientos de beneficio que al mismo tiempo exploten minas de su propiedad:

- a) Los gastos de conservación de todos los trabajos subterráneos de las minas, piques, galerías y otras obras de arte;*
- b) Los gastos que requiera el funcionamiento de los motores, máquinas y aparatos para la extracción, agotamiento, ventilación y movilización de operarios;*

²² Tiene texto refundido en el Decreto N° 1269.

- c) *Los gastos de conservación de los edificios de explotación;*
- d) *Los gastos de conservación y renovación de la utilería, tales como vagones, carritos y jaulas;*
- e) *Los gastos de conservación de las vías de comunicación, caminos y vías férreas, pertenecientes a las mismas minas;*
- f) *Los gastos para establecer piques, galerías y otras obras de arte, sólo por la primera vez;*
- g) *Los gastos del primer establecimiento de máquinas o motores;*
- h) *Los gastos con que por primera vez se establezcan los edificios de explotación;*
- i) *Los gastos de primer establecimiento y necesarios para las vías de comunicación a que se refiere la letra e);*
- j) *Los gastos de oficina en el sitio de explotación, reducidos a los estrictamente necesarios;*
- k) *Los gastos de transporte, almacenamiento y renta;*
- l) *Los gastos por vía de previsión social, como seguros de beneficencia, cajas de ahorro, escuelas y gratificaciones al personal en el sitio de las faenas.*

Los gastos a que se refiere las letras f), g), h), i), y j), deben ser considerados por su valor y sólo en cuanto propiamente sean de explotación; en consecuencia, no se descontará el valor o parte del valor que corresponda al capital. Estos gastos sólo podrán ser rebajados durante el año cuya renta se determina, sin que jamás puedan transportarse a otros, ni descontarse por anualidades posteriores si su valor excediera al del producto bruto.

A los arrendatarios se les deducirá el precio de arrendamiento y los demás gastos que les sean aplicables en conformidad a este artículo”.

“Art. 33. La renta imponible no podrá ser inferior de treinta veces tanto del valor que pague por patente municipal el respectivo contribuyente, con arreglo a las cantidades que actualmente rigen, según la ley número 3.165.

Se rebajarán del mínimo imponible, las cantidades o sueldos que reciban los profesionales a títulos de honorarios y cuyo impuesto se retiene en virtud de la ley.”

“Art. 43. Las personas naturales o jurídicas comprendidas en la tercera y cuarta categorías, que tengan propiedades territoriales sobre las cuales pagaren el impuesto de la primera categoría, tendrán derecho a que se les descuenta de la renta imponible un 6 por ciento sobre el valor de dichos inmuebles en la parte destinada a la industria o comercio.”

Al analizar los artículos anteriores del texto de la Ley N° 3.996 y las discusiones de las Honorables Cámaras de Diputados y Senadores, encontramos las primeras bases de un texto estructurado en la regulación de los gastos que se imputan o rebajan la renta tributable.

Posteriormente, con el Decreto Ley N° 755, publicado en el Diario Oficial el 16 de diciembre de 1925, cambió la redacción del artículo 18. Así, el artículo 20 del mencionado Decreto Ley indica lo siguiente: *“a) Todos los gastos ordinarios y necesarios para producirla, pagados y aquellos que se adeudaren durante el año fiscal en el ejercicio del comercio o la empresa”*. La Ley N° 7.750, publicada en el Diario Oficial el 7 de enero de 1944, agregó después del punto final la siguiente frase: *“Siempre que se acrediten con documentos fehacientes ante la Dirección”*.

Con esta nueva redacción se puede apreciar que los gastos que se aceptan como deducción a la renta son aquellos “ordinarios” y “necesarios”. Así lo confirmó la jurisprudencia de la Corte Suprema en sentencia de fecha 18 de diciembre de 1946: *“Todas las deducciones contenidas en este artículo, deben reunir la condición primordial que exige la Ley de la Renta para autorizar cualquiera deducción de la Renta imponible de esta categoría, esto es: que sea un gasto ordinario y necesario para producir la renta”*²³.

Como se verá en el próximo capítulo esta redacción fue muy similar en la Ley N° 8.419 de 1946, en donde se definieron, a nivel de jurisprudencia, los alcances de esta expresión, especialmente, el término “ordinario”, palabra que actualmente no se encuentra contenida en el texto del artículo 31 del Decreto Ley N° 824 de 1974.

²³ Véase: ESPEJO, Javier y MONTT, Pedro. Ley de Impuesto sobre la Renta. 1ª ed., Santiago, Imprenta Chile, 1954, p. 81.

4.- LOS GASTOS NECESARIOS EN LA LEY N° 8.419

El autor Faúndez Ugalde²⁴ indica que, al igual que su antecesora, la Ley N° 8.419, publicada el 10 de abril de 1946, experimentó diversas modificaciones, entre las que destaca la introducida por la Ley N° 11.575, de 14 de agosto de 1954, destinada a solucionar diversos problemas que se habían advertido en los años previos a su promulgación, vinculados a la determinación de la renta gravada con el impuesto global complementario. Esta ley modificó la letra b) del artículo 48 de la Ley N° 8.419, en el sentido de que las empresas o sociedades no anónimas que percibieran rentas de tercera y cuarta categoría, podían suspender la tributación en el impuesto global complementario en la medida que dichas rentas fueran capitalizadas o no retiradas por el empresario o socio. Sin embargo, el mal uso de esta franquicia y las dificultades de la administración tributaria para fiscalizar adecuadamente las figuras evasivas que se habían detectado, llevó nuevamente a modificar la citada letra b) del artículo 48 a través de la Ley N° 12.861, de 1958, de modo que a partir de su vigencia sólo podía ser utilizada por sociedades de personas compuestas por a lo menos tres socios, quedando fuera aquellas que tenían dos socios y también las empresas individuales.

La anterior Ley N° 3.996 establecía un control de los gastos en que incurren los contribuyentes y que pueden ser rebajados de los ingresos y así obtener la base imponible para el cálculo del impuesto a pagar, sin embargo, no existe una estructura unificada, sino que su regulación está distribuida en varios artículos. En cambio, la Ley N° 8.419 marca una diferencia, concentrando el control de los gastos en el artículo 18, que se encuentra en la tercera categoría de los beneficios de la industria y del comercio. Dicha disposición señala: *“Art. 18. (20) La renta neta imponible de una persona natural o jurídica que explote una industria, comercio o empresa correspondiente a esta categoría, será determinada deduciendo de la renta bruta las siguientes cantidades:*

- a) Todos los gastos ordinarios y necesarios para producirla, pagados y aquellas que se adeudaren durante el año fiscal en el ejercicio del comercio o empresa, siempre que se acrediten con documentos fehacientes ante la Dirección;*
- b) Los intereses pagados o devengados sobre las cantidades adeudadas, dentro del año a que el impuesto se refiere. Si los intereses se adeudaren en el*

²⁴ FAÚNDEZ, Antonio. La hipótesis jurídica tributaria en las proposiciones normativas en la Ley sobre Impuesto a la Renta chilena, Tesis doctoral. Valparaíso, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, 2016, pp. 42 y 43.

extranjero, se aceptarán como gastos, pero sobre ellos deberá pagarse siempre el impuesto de la Segunda Categoría;

- c) Los impuestos establecidos por el Gobierno siempre que no sean los de esta ley, y siempre que no constituyan contribuciones especiales de fomento o mejoramiento;*
- d) Las pérdidas sufridas durante el año a que se refiere el impuesto, siempre que provengan del negocio o empresa y siempre que no estén cubiertas por seguros u otros medios de indemnización;*
- e) Las deudas incobrables castigadas durante el año a que se refiere el impuesto, siempre que el monto de las mismas haya sido previamente incluido en una declaración de la renta total hecha en conformidad a la presente ley;*
- f) Una amortización razonable para compensar el agotamiento, desgaste y destrucción de los bienes usados en el negocio o empresa, incluyendo una asignación prudente por los que se hubieren hecho inservibles. La Dirección de Impuestos Internos determinará la cuantía de las deducciones que puedan prudencialmente hacerse. No se concederán amortizaciones sobre los bienes a que se refiere el artículo 27;*
- g) Sueldos, salarios y otras remuneraciones pagados por la prestación de servicios personales, incluyendo una asignación razonable, para gratificaciones, siempre que sean éstas pagadas en virtud de una ley o de un contrato u otra forma que no sea meramente voluntaria. Las remuneraciones pagadas en el extranjero se aceptarán también como gastos, pero sobre ellas deberá pagarse el impuesto de la Segunda Categoría;*
- h) Las donaciones en beneficio del Fisco, de las Municipalidades o de instituciones de beneficencia;*
- i) Las pérdidas que se hayan originado en dos ejercicios anteriores y que correspondan exclusivamente a contribuyentes de esta categoría, y*
- j) Las cantidades que destinen las empresas industriales sometidas a las disposiciones de la ley N° 7.144, de 5 de Enero de 1942, a la formación de un fondo de reserva para la adquisición y renovación de las maquinarias e instalaciones, hasta un máximo anual que no exceda del 10% de la renta imponible. Esta exención rige por un plazo de cuatro años, a partir del 1° de Enero de 1945.”*

Claramente se desprende que la letra a) del artículo 18 tiene su origen en el artículo 20 del Decreto Ley N° 755 de 1925. En efecto, indica el primero: “a) *Todos los gastos ordinarios y necesarios para producirla, pagados y aquellas que se adeudaren durante el año fiscal en el ejercicio del comercio o empresa, siempre que se acrediten con documentos fehacientes ante la Dirección;*”; y la ley anterior: “a) *Todos los gastos ordinarios y necesarios para producirla, pagados y aquellos que se adeudaren durante el año fiscal en el ejercicio del comercio o la empresa. Siempre que se acrediten con documentos fehacientes ante la Dirección*”. La única diferencia es que se reemplazó el punto seguido por una coma.

Una sentencia de la Corte Suprema de fecha 19 de noviembre de 1953, indicó que el alcance de la nueva redacción del artículo 18 letra a) es el siguiente: “*Gasto ordinario y necesario es aquel que reúne la doble condición de común, habitual, regular por una parte; y por la otra, la de inevitable, obligado, imprescindible o indispensable, todo esto en contraposición a gasto o desembolso superfluo, voluntario, espontáneo, de difícil ocurrencia. En todo caso, es preciso tener presente la relación de causa o efecto que debe existir entre el desembolso y la renta producida*”²⁵.

El autor Rencoret Bravo²⁶ indica que en realidad la letra a) del artículo 18, más que establecer un rubro determinado de deducciones, consigna una regla de carácter general, de la cual la mayor parte de las demás letras de dicho artículo, no son sino aplicaciones, ejemplos o consecuencias. Agrega que al hablar la ley “gastos ordinarios y necesarios”, no exige en nuestro concepto que tales condiciones se llenen copulativamente respecto de todos los gastos que se realicen. Bien puede un gasto necesario no tener el carácter de ordinario y, sin embargo, haber sido ineludible incurrir en él para producir la renta. Indica el siguiente ejemplo de gasto necesario pero no ordinario: en el caso de ciertos contribuyentes que reclamaron ante la Dirección del Servicio de Impuestos Internos de que la oficina de su dependencia, en Magallanes, no les aceptará cargar como gasto, a la cuenta de las estancias A y B, determinadas sumas de dinero que intervinieron en 1933 en su defensa, en el juicio que sigue al Fisco para recuperar la posesión de esos terrenos, que tienen en concesión desde el año 1927. La Dirección acogió el reclamo fundada en que “*las concesiones de terreno, materia del juicio con el Fisco, constituyen la base de las operaciones de los recurrentes, de las que obtienen sus rentas imposables; por tanto los desembolsos que han incurrido con motivo del litigio para no interrumpir la explotación, debe considerarse como gastos necesarios e indispensables para producir la renta que ha de devengar impuesto*”.

²⁵ Véase: ESPEJO, Javier y MONTT, Pedro. Ley de Impuesto sobre la Renta. 1ª ed., Santiago, Imprenta Chile, 1954, p. 82.

²⁶ RENCORET, Álvaro. Derecho tributario, el impuesto sobre la renta. 1ª ed., Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1950, pp. 154 y 155..

Se puede sostener de lo anterior, que no es lo mismo un gasto ordinario que un gasto necesario, lo que resulta esencial para el análisis de lo que viene en las siguientes leyes para establecer si el legislador siguió o no el mismo criterio.

5.- LOS GASTOS NECESARIOS EN LA LEY N° 15.564

La Ley N° 15.564, publicada en el Diario Oficial el 14 de febrero de 1964, introdujo la regulación de los gastos necesario en el artículo 25, que luego pasó a ser el 24, donde la Comisión amplió la posibilidad de deducir las pérdidas de ejercicios anteriores, permitiendo la total absorción de ellas, norma que se consideró de justicia, tanto desde un punto de vista meramente contable, como respecto de su significación económica. Con lo anterior, al ahora artículo 24 se le modificó en lo siguiente:

En el punto N° 2, donde decía *“Los impuestos pagados”* ahora dice *“Los impuestos establecidos por leyes nacionales”*.

En el punto N° 3, donde decía *“Podrán, asimismo, deducirse las pérdidas de hasta dos ejercicios anteriores, siempre que concurran los demás requisitos del inciso precedente y no hayan sido absorbidas por utilidades”*, ahora dice *“Podrán, asimismo, deducirse las pérdidas de ejercicios anteriores, siempre que concurran los requisitos del inciso precedente. Para estos efectos, las pérdidas anteriores deberán imputarse a las utilidades obtenidas en el ejercicio siguiente a aquel en que se produjeron dichas pérdidas o si las utilidades de dicho ejercicio no fueren suficientes para absorberlas, deberá imputarse a los ejercicios siguientes, sucesivamente, hasta su total absorción.”*

En el punto N° 5, inciso segundo, donde decía *“El Presidente de la República podrá conceder en casos calificados, previo informe de la Corporación de Fomento o del Departamento del Cobre, en su caso, y por Decreto dictado a través del Ministerio de Hacienda, amortizaciones aceleradas de las maquinarias e instalaciones, cuando se trate de adquisiciones para nuevas empresas productoras o para ampliación o modernización de las ya instaladas.”*, ahora dice *“Sin perjuicio de lo dispuesto en el D.F.L. 258, de 4 de abril de 1960, el Presidente de la República podrá conceder, en casos calificados, previo informe de la Corporación de Fomento y por decreto dictado a través del Ministerio de Hacienda, amortizaciones aceleradas de las maquinarias e instalaciones, cuando se trate de adquisiciones para nuevas empresas productoras o para ampliación o modernización de las ya instaladas”*.

En el punto N° 6, inciso primero, se elimina la frase final que decía *“a juicio exclusivo del Director”*. Además, se agrega un tercer inciso, que dice *“Las remuneraciones pagadas en el extranjero se aceptarán también como gasto, siempre que se acrediten*

con documentos fehacientes y sean a juicio de la Dirección, por su monto y naturaleza, necesarias y convenientes para producir la renta en Chile.”

Finalmente, se elimina el punto 7, que decía *“Donaciones en beneficio del Fisco, de las instituciones semifiscales, de los organismos fiscales y semifiscales de administración autónoma y de las municipalidades.”*

Posterior a las modificaciones mencionadas, la comisión señala que el artículo 24 contempla las deducciones que deben efectuarse de la renta bruta definida en el artículo 23 para formar la renta líquida del contribuyente. Entre ellas, figuraban en el Mensaje Presidencial, las pérdidas hasta de dos ejercicios anteriores que no hubieren sido absorbidas por las utilidades, seguros u otros medios de indemnización. La comisión había modificado esta norma en el proyecto aprobado en el primer informe en el sentido de imputar todas las pérdidas anteriores hasta su total absorción. En este trámite se acordó restituir la disposición primitiva admitiendo la deducción solamente de las que corresponden hasta dos ejercicios anteriores.

Al realizarse la votación del artículo 24, se da por aprobado con las modificaciones indicadas anteriormente.

Con posterioridad, las Comisiones Unidas aprobaron este artículo con algunas modificaciones de forma y concordancia, pasando del número 24 al número 22. Las modificaciones realizadas fueron:

Suprimir en su inciso primero, la coma (,) que figura entre las palabras *“producirla”* y *“pagados”* e intercalar entre ellas, las siguientes: *“que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 21”*.

Reemplazar en el N° 1 del inciso segundo, la conjunción *“o”* por las palabras: *“y los intereses”*.

Sustituir, en el N° 2, del mismo inciso anterior, la palabra *“nacionales”* por *“chilenas”* e intercalar entre las palabras *“esta ley”* y la conjunción *“y”*, las siguientes: *“o de bienes raíces”*.

Reemplazar, el inciso segundo del N° 3, por los siguientes: *“Podrán, asimismo, deducirse las pérdidas de hasta dos ejercicios anteriores, siempre que concurran los requisitos del inciso precedente. Para estos efectos, las pérdidas del ejercicio financiero de un año deberán imputarse a las utilidades obtenidas en el ejercicio siguiente a aquél en que se produjeron dichas pérdidas, y si las utilidades del referido*

ejercicio no fueren suficientes para absorberlas, la diferencia deberá imputarse al ejercicio siguiente.

La pérdida se determinará aplicando a los resultados del balance las normas relativas a la determinación de la renta líquida imponible contenidas en este párrafo”.

En el N° 4 intercalar entre las palabras “contabilizados” y “y se hayan”, la siguiente: “oportunamente”.

Reemplazar el N° 5, por el que se indica a continuación: “5. Una amortización para compensar el agotamiento, desgaste y destrucción de los bienes usados en el negocio o empresa, incluyendo una asignación sobre el valor residual de los bienes, cuando éstos deban dejarse en desuso o ser reemplazados. Los plazos o consiguientes porcentajes de amortización serán determinados mediante normas que establecerá la Dirección, considerando la probable duración útil de los respectivos bienes, según su naturaleza o características y las condiciones del trabajo y desgaste a que estén sometidos. Para los efectos de esta ley, no se admitirán amortizaciones por agotamiento de las sustancias naturales contenidas en la propiedad minera.

Estas normas no podrán significar plazos de amortizaciones mayores de 15 años, salvo cuando se trate de edificios de materiales sólidos en que este plazo podrá llegar hasta 50 años.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el DFL N° 258, de fecha 4 de abril de 1960, el Presidente de la República, dentro del plazo de 120 días desde la publicación de la presente ley, y previo informe de la Corporación de Fomento, dictará normas por decreto del Ministerio de Hacienda, para establecer amortizaciones aceleradas de maquinarias e instalaciones, conforme a los sistemas de balances decrecientes u otros generalmente aceptados.”

Suprimir en el inciso primero del N° 6, las palabras “que no hayan sido deducidos en virtud del artículo 23”.

Reemplazar en el inciso tercero del N° 6, la palabra “pagadas” por estas otras: “por servicios prestados”.

Con todos los cambios mencionados anteriormente, el nuevo artículo 22, aún en el Senado, cambia nuevamente de numeración, pasando de ser el artículo 23, y donde se sustituye la expresión “la Dirección” por “la Dirección Regional”.

Luego pasa nuevamente a ser el artículo número 24, con las siguientes modificaciones:

En el inciso primero, se reemplaza las palabras “*la Dirección*” por “*el Servicio*” y la cita al artículo 21 por otra al artículo 23.

En el número 1, se sustituye las palabras “*Los intereses pagados y los intereses devengados*” por “*Los intereses pagados o devengados*”.

En el N° 2, se agrega la siguiente frase final: “*Sólo podrán rebajarse los impuestos que se hayan pagado efectivamente, no procediendo esta rebaja en los casos en que el pago del impuesto haya sido sustituido por una inversión en beneficio del contribuyente*”.

En el último inciso del número 3° se sustituye la palabra “*contenida*” por “*contenidas*”.

En el N° 6 se reemplaza la última frase de su inciso primero por la siguiente: “*Las participaciones y gratificaciones que se otorgan a empleados y obreros superiores a las contempladas por la ley serán aceptadas como gastos siempre que ellas sean repartidas a cada empleado y obrero en proporción a los sueldos y salarios pagados durante el ejercicio, así como la antigüedad, cargas de familia y otras normas de carácter general y uniforme aplicables a todos los empleados o a todos los obreros de la empresa*”.

En el inciso segundo de este mismo N° 6, se sustituye la palabra “*Dirección*” por “*Dirección Regional*” y se agrega la siguiente frase final: “*Tratándose de las remuneraciones de los Directores y Consejeros de sociedades anónimas, podrán deducirse solamente las cantidades que se señalan en el artículo 27 respecto de las personas naturales y sociedades de personas.*”

En su inciso final, se sustituye el término “*Dirección*” por “*Dirección Regional.*”

Con las modificaciones mencionadas anteriormente, pasa nuevamente a ser el artículo 24.

Finalmente, y luego de aplicadas todas las modificaciones, se promulga la Ley N° 15.564, que en concordancia con su predecesora, la Ley N° 8.419, mantiene la regulación de los gastos necesarios en un solo artículo. Esta vez, en el número 25, que señala “*Artículo 25°- La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para*

producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 24, pagados o adeudados durante el ejercicio anual correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio.

Especialmente procederá la deducción de los siguientes gastos, en cuanto se relacionen con el giro del negocio:

- 1. Los intereses pagados o devengados sobre las cantidades adeudadas, dentro del año a que se refiere el impuesto.*

Los impuestos establecidos por leyes chilenas, siempre que no sean los de esta ley, o de bienes raíces, y siempre que no constituyan contribuciones especiales de fomento o mejoramiento.

- 2. Sólo podrán rebajarse los impuestos que se hayan pagado efectivamente, no procediendo esta rebaja en los casos en que el pago del impuesto haya sido sustituido por una inversión en beneficio del contribuyente.*

- 3. Las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año a que se refiere el impuesto, comprendiendo las que provengan de delitos contra la propiedad, en cuanto no estén cubiertas por seguros u otros medios de indemnización.*

Podrán, asimismo, deducirse las pérdidas de hasta dos ejercicios anteriores, siempre que concurran los requisitos del inciso precedente. Para estos efectos, las pérdidas del ejercicio financiero de un año deberán imputarse a las utilidades obtenidas en el ejercicio siguiente a aquel en que se produjeron dichas pérdidas, y si las utilidades del referido ejercicio no fueren suficientes para absorberlas, la diferencia deberá imputarse al ejercicio siguiente.

Las pérdidas se determinarán aplicando a los resultados del balance las normas relativas a la determinación de la renta líquida imponible contenidas en este párrafo.

- 4. Los créditos incobrables castigados durante el año, siempre que hayan sido contabilizados oportunamente y se hayan agotado prudencialmente los medios de cobro.*
- 5. Una amortización para compensar el agotamiento, desgaste y destrucción de los bienes usados en el negocio o empresa, incluyendo una asignación sobre el valor residual de los bienes, cuando éstos deban dejarse en desuso o ser*

reemplazados. Los plazos o consiguientes porcentajes de amortización serán determinados mediante normas que establecerá la Dirección, considerando la probable duración útil de los respectivos bienes, según su naturaleza o características y las condiciones del trabajo y desgaste a que estén sometidos. Para los efectos de esta ley, no se admitirán amortizaciones por agotamiento de las substancias naturales contenidas en la propiedad minera.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el D. F. L. N° 258, de fecha 4 de Abril de 1960, el Presidente de la República, dentro del plazo de ciento veinte días desde la publicación de la presente ley, y previo informe de la Corporación de Fomento de la Producción, dictará normas por decreto del Ministerio de Hacienda, para establecer amortizaciones aceleradas de maquinarias e instalaciones, conforme a los sistemas de balances decrecientes u otros generalmente aceptados.

6. *Sueldos, salarios y otras remuneraciones pagados o adeudados por la prestación de servicios personales, incluso las gratificaciones legales y contractuales. Las participaciones y gratificaciones voluntarias que se otorguen a empleados y obreros se aceptarán como gasto cuando se paguen o abonen en cuenta y siempre que ellas sean repartidas a cada empleado y obrero en proporción a los sueldos y salarios pagados durante el ejercicio, así como en relación a la antigüedad, cargas de familia u otras normas de carácter general y uniforme aplicables a todos los empleados o a todos los obreros de la empresa.*

Los sueldos, gratificaciones o remuneraciones en general, cualquiera que sea su denominación, pagado a personas que por ser principales accionistas o por la importancia de su haber en la empresa, cualquiera que sea la condición jurídica de ésta, o que por cualesquiera otras circunstancias personales, hayan podido influir, a juicio de la Dirección Regional, en la fijación de las remuneraciones, sólo se aceptarán como gastos en la parte que, según el Servicio, sean razonablemente proporcionadas a la importancia de la empresa, a las rentas declaradas, a los servicios prestados y a la rentabilidad del capital, sin perjuicio de los impuestos que procedan respecto de quienes perciban tales pagos.

Las remuneraciones por servicios prestados en el extranjero se aceptarán también como gastos, siempre que se acrediten con documentos fehacientes y sean, a juicio de la Dirección Regional, por su monto y naturaleza, necesarias y convenientes para producir la renta en Chile.”

En concordancia con el desarrollo de la legislación respecto de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se ve un avance en la especificación que presenta la regulación de los gastos necesarios para producir la renta, y la disminución respecto de presumir la base imponible. Esto, hace cada vez más evidente la necesidad de una buena regulación de los gastos aceptados como necesarios para producir la renta.

Conforme con lo anterior, si procedemos a comparar la regulación de la Ley N° 3.996 de 1924 (modificada por el Decreto Ley N° 755 de 1925), la Ley N° 8.419 de 1946 y la Ley N° 15.564 de 1964, se aprecia lo siguiente:

El artículo 20 del Decreto Ley N° 755 de 1925 indica: *“a) Todos los gastos ordinarios y necesarios para producirla, pagados y aquellos que se adeudaren durante el año fiscal en el ejercicio del comercio o la empresa. Siempre que se acrediten con documentos fehacientes ante la Dirección”*;

El artículo 18 de la Ley N° 8.419: *“a) Todos los gastos ordinarios y necesarios para producirla, pagados y aquellas que se adeudaren durante el año fiscal en el ejercicio del comercio o empresa, siempre que se acrediten con documentos fehacientes ante la Dirección”*; y,

El artículo 25 de la Ley N° 15.564: *“La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 24, pagados o adeudados durante el ejercicio anual correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio.*

Especialmente procederá la deducción de los siguientes gastos, en cuanto se relacionen con el giro del negocio:”.

De lo anterior, se puede establecer que entre las tres leyes existe coincidencia en:

- i. Que deben ser gastos necesarios.
- ii. Pagados o adeudados.
- iii. Que se acrediten o justifiquen ante el Servicio.

La diferencia se presenta en que las dos primera leyes introducen el término “gastos ordinarios”, en cambio la última ley habla de “gastos, en cuanto se relacionen con el giro”, pero vinculados a un catálogo de seis casos. En este sentido, se podría concluir que si la expresión “gastos ordinarios” tiene el mismo alcance de “gastos relacionados

al giro”, sin embargo, en las primeras dos leyes quedó consagrado como un requisito de aplicación general, mientras que en la última ley, quedó limitada al catálogo de los seis tipos de gastos que enumera.

Se verá qué pasa con la actual Ley sobre Impuesto a la Renta, la que tuvo como antecedente lo analizado precedentemente.

6.- LOS GASTOS NECESARIOS EN EL ARTÍCULO 1 DEL DECRETO LEY N° 824 DE 1974.

En el análisis anterior de las leyes sobre impuesto a la renta y sus modificaciones, el alcance que se observa en la redacción referente a los gastos tributarios es tendiente a ser más general, señalando a los gastos relacionados con el giro del contribuyente como “*ordinarios y necesarios*”.

En el inciso primero del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1 del Decreto Ley N° 824, se observa un tratamiento menos general de los gastos tributarios, ya que se limita el alcance del requisito que dice relación con los gastos que se vinculan al giro desarrollado por el contribuyente, no permitiendo la deducción sólo de los siguientes mencionados: “*los gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa*”. Esto da la posibilidad a que gastos distintos a los señalados precedentemente, a pesar de no tener relación con el giro del contribuyente, sí puedan ser rebajados de la base imponible, haciendo esta norma menos general. Lo anterior, debido a que la ley señala específicamente “bienes” que se pueden adquirir, mantener o explotar, excluyendo de la prohibición de deducción todo lo que pueda ser clasificado fuera de este concepto de “bienes”.

Esto permite demostrar que la expresión “gastos ordinarios” que es utilizada en las dos primeras leyes sobre impuestos a la renta, Ley N° 3.996 y Ley N° 8.419, es equivalente a la expresión “gastos vinculados al giro” que utilizan las leyes N° 15.564 y la contenida en el artículo 1 del Decreto Ley 824 de 1974. Sin embargo, en las dos primeras leyes el enunciado tiene un carácter de aplicación general a todo tipo de gastos vinculados al giro, mientras que en las dos últimas leyes el enunciado del texto de la ley posee una aplicación con un carácter más bien limitado a los casos que dichas leyes señalan.

El inciso primero del artículo 31 continúa con: “*...de los bienes de los cuales se aplique la presunción de derecho a que se refiere el literal iii) del inciso tercero del artículo 21 y la letra f), del número 1°, del artículo 33...*”. Esta presunción de derecho

hace referencia a los gastos o desembolsos en que hayan incurrido los contribuyentes por el uso o goce de los bienes del activo de la empresa o sociedad, lo que mantiene la línea de hacer más restrictivo el ámbito de aplicación de la ley respecto de los gastos tributarios que puede no aceptar como necesarios para producir la renta, ya que podría considerarse como aceptados aquellos gastos por el uso o goce de bienes que no son del activo de la empresa o sociedad, aunque éstos no tengan relación con el giro del negocio.

El inciso primero del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, continúa haciendo referencia a los gastos necesarios para producir la renta, especificando que tampoco se aceptarán los gastos relacionados con: *“...la adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando no sea éste el giro habitual, y en combustible, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento. Tampoco procederá la deducción de gastos incurridos en supermercados y comercios similares, cuando no correspondan a bienes necesarios para el desarrollo del giro habitual del contribuyente”*. Podemos observar que en esta parte del inciso primero sigue la misma línea anterior, en la que se especifican los gastos que deben ser relacionados con el giro para que sean aceptados, lo que abre la posibilidad a que gastos que no estén detallados en este artículo, puedan ser rebajados a pesar de no tener relación con el giro del contribuyente. Cabe destacar que este inciso señala: *“No obstante, procederá la deducción de los gastos respecto de los vehículos señalados, cuando el Director los califique previamente de necesarios, a su juicio exclusivo.”*

La parte final del inciso primero del artículo 31 señala: *“Tratándose de los gastos incurridos en supermercados y comercios similares, podrá llevarse a cabo su deducción cuando no excedan de 5 unidades tributarias anuales durante el ejercicio respectivo, siempre que se cumpla con todos los requisitos que establece el presente artículo. Cuando tales gastos excedan del monto señalado, igualmente procederá su deducción cumpliéndose la totalidad de los requisitos que establece este artículo, siempre que previo a presentar la declaración anual de impuesto a la renta, se informe al Servicio, en la forma que establezca mediante resolución, el monto en que se ha incurrido en los referidos gastos, así como el nombre y número de rol único tributario de él o los proveedores.”* Lo precedentemente señalado da cabida a que se pueda reconocer como gastos tributarios, la compra de artículos que no necesariamente sean del giro del contribuyente o que estos puedan no ser necesarios para producir la renta, ya que bastaría con informar al Servicio de Impuestos Internos el monto en que se ha incurrido, nombre y RUT del proveedor, pero sin el detalle de las compras realizadas.

Por lo tanto, el estudio ha permitido demostrar que el carácter de ordinario de los gastos ya no es un requisito general consagrado en el actual inciso primero del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, sino que los gastos relacionados con el giro ha quedado limitado a casos específicos que la misma disposición describe, esto es:

- i. Gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa.
- ii. Gastos en la adquisición y arrendamiento de automóviles, *station wagons* y similares, cuando no sea éste el giro habitual.

Siendo así, si hay gastos que no son del giro y que no se refieren a alguno de los dos casos señalados precedentemente, que cumplen con los demás requisitos, tendrían que ser aceptados como gastos deducibles.

Esta conclusión genera antinomia con algunos fundamentos del Servicio de Impuestos Internos esgrimidos en alguna de sus instrucciones, como es el caso del Oficio N° 137, de fecha 22 de agosto de 2016, el que señala lo siguiente: *“Los 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”*. En este caso, sería un error argumentar que no están relacionados con el giro, atendido a que el desembolso por costas personales en un juicio no califica en ninguno de los dos casos señalados precedentemente. También sería un error argumentar que no están destinados a generar ingresos, ya que por el sólo hecho de ser una sentencia dictada por un juez es obligatorio para la empresa, ineludible, y por lo tanto, necesario para producir renta. De esta forma, el no cumplimiento de la sentencia puede generar el cierre del negocio. En tal sentido, sí existiría una incidencia en los ingresos, porque al dar cumplimiento a la sentencia se está asegurando la continuidad del giro, y por ende sus ingresos.

En esta misma línea también se discrepa con lo sostenido por la Excelentísima Corte Suprema en las sentencias Rol 8421-2013 y Rol 7855-2013, citadas en el capítulo segundo, al concluir como uno de los requisitos copulativos que *“Que pertenezcan al*

giro de la empresa, negocio o actividad”. Como ya se indicó, dicho requisito está limitado a ciertos casos y no tiene un carácter genérico.

La misma crítica se puede plantear respecto de la Circular N° 56 del 8 de noviembre de 2007, numeral 3, la que otorga un carácter genérico y copulativo al requisito: “*a) Que se relacione directamente con el giro o actividad que se desarrolla*”.

Todo lo anterior permite sostener que, en virtud de un análisis histórico de la institución de los gastos tributarios, las motivaciones que tuvo el legislador para su establecimiento fueron similares en la Ley N° 3.996 de 1924 y la Ley N° 8.419 de 1946. Sin embargo, dichas motivaciones cambiaron con la Ley N° 15.564 de 1964, en el sentido de eliminar la generalidad del requisito de que los gastos debían tener el carácter “ordinario”. Esta última motivación se mantuvo en el Decreto Ley N° 824 de 1974.

7.- CONCLUSIONES

A través de la presente investigación, se logró dar respuesta a la hipótesis planteada respecto de que era posible establecer las motivaciones que tuvo el legislador al establecer la regulación de los gastos necesarios para producir la renta, y si éstas se plasmaron finalmente en lo establecido en la ley.

Se observa, que desde el inicio de las discusiones en torno a los gastos tributarios, existe un ánimo de controlar de la forma más eficiente posible la utilización de éstos por parte de los contribuyentes. Y en esta línea, no se pierde de vista esta idea principal, la que evoluciona en el mismo sentido tanto en las discusiones como en los textos que finalmente quedan redactados en las leyes.

Del análisis de la Ley N° 3.996 y sus discusiones parlamentarias, se observa por parte del legislador la motivación de controlar los gastos tributarios, pero sin mayor encasillamiento de éstos en que si son necesarios o no, creando una norma más bien general que regula los “*gastos ordinarios*” en que incurre un contribuyente. Esto se condice con que el cálculo de la base imponible es más bien presumida por parte del ente regulador, lo que deja poco espacio al contribuyente para demostrar sus gastos y en caso de que éstos deseen demostrarlos, lo debían hacer de forma más regulada, ya que según lo analizado en las discusiones de los Honorables Diputados y Honorables Senadores, los contribuyentes de la época buscarían la forma de rebajar lo más posible sus cargas impositivas.

Por otro lado, en la Ley N° 8.419 se observa un interés en concentrar la regulación de los gastos en un solo artículo, el número 18. Además, ya en esta ley se pueden

reconocer casi todas las regulaciones con que las que hoy cuentan los gastos necesarios para producir la renta, faltando sólo la que dice relación con que los gastos sean del giro. A pesar de lo anterior, se mantienen la línea general del control de los gastos tributarios “ordinarios” en que incurren los contribuyentes.

Del análisis de la Ley N° 15.564 y sus discusiones parlamentarias, se observa por parte del legislador, que al igual que con la Ley N° 3.996, el objetivo de controlar los gastos está presente. También se observa que la motivación que ambas Cámaras presentaron en las discusiones parlamentarias, relacionadas con los gastos necesarios para producir la renta y su regulación, se ve reflejada en la ley que se promulgó. En este caso, específicamente en el artículo 25.

Sin embargo, la Ley N° 15.564 presenta, a diferencia de sus antecesoras, un contraste importante respecto del tratamiento de los gastos tributarios, donde ya no se observa el requisito de gasto ordinario con un carácter general. Esta vez hay una tendencia a regular los gastos tributarios de forma más específica, lo que conlleva a una aplicación más limitada de la norma. La ley contenida en el artículo 1 del Decreto Ley N° 824, al igual que en la Ley N° 8.419, el gasto ordinario mantiene un carácter específico a ciertos casos.

Lo anterior ha permitido demostrar que si se consideraran dichos alcances, tanto la jurisprudencia judicial como administrativa tendrían que cambiar el precedente establecido hasta el día de hoy, en el sentido de que el presupuesto de gasto ordinario o relacionado con el giro, tiene un carácter limitado a los casos que el mismo artículo 31 señala, no siendo de aplicación general. Del mismo modo, y bajo los mismos argumentos, los gastos por costas judiciales necesariamente deben ser aceptados como una rebaja de la renta bruta de conformidad con lo establecido en el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en atención a que el no cumplimiento de la sentencia puede generar el cierre del negocio. Es decir, el sólo hecho de ser una sentencia dictada por un juez lo hace obligatorio para la empresa, ineludible, y por lo tanto, necesario para producir 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 sus ingresos.

Finalmente, a juicio de este autor, lo recomendable es modificar el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, generando mayor certeza jurídica respecto de qué gasto será considerado como necesario para producir la renta. En esta línea, se cree la ley debería considerar la génesis del gasto, para asociarlo así a su obligatoriedad para el contribuyente, más allá de que sea o no obligatorio por ser una sentencia dictada por un juez, como en el caso del ejemplo de las costas judiciales. Es decir, en este ejemplo, la génesis del gasto no es un accidente o caso fortuito que no pueda ser previsto por el

contribuyente, sino más bien es un acto deliberado que busca subir un precio, lo que genera el juicio que termina con una sentencia judicial y las ineludibles costas judiciales. Con la modificación propuesta, este caso no debería ser considerado un gasto aceptado, por ser de génesis evitable para el contribuyente, simplemente no aumentando el precio del plan, con lo que se evitaría el juicio y las consecuentes costas judiciales. Distinto es el caso de un accidente, donde el contribuyente a pesar de proveer de todo lo necesario para prevenirlo, le es imposible evitarlo completamente, por ser de génesis involuntario. En este último caso, si debería ser un gasto aceptado el pago de costas que haya generado un juicio derivado de dicho accidente, incluso aunque no hayan sido dictadas como sentencia por un juez.

8.- BIBLIOGRAFÍA

BERNEDO, Patricio; CAMUS, Pablo y COUYOUMDJIAN, Ricardo. 200 años del Ministerio de Hacienda de la República de Chile. 1ª ed., Santiago, Ministerio de Hacienda, 2014.

CÁMARA DE DIPUTADOS, República de Chile. Sesión ordinaria número 1, 4 de junio de 1919.

CÁMARA DE DIPUTADOS, República de Chile. Sesión extraordinaria número 11, 5 de diciembre de 1923.

CÁMARA DE DIPUTADOS, República de Chile. Sesión extraordinaria número 19, 19 de diciembre de 1923.

CÁMARA DE DIPUTADOS, República de Chile. Sesión ordinaria número 55, 6 de septiembre de 1962.

CÁMARA DE DIPUTADOS, República de Chile. Sesión ordinaria número 55, 22 de enero de 1963.

CÁMARA DE DIPUTADOS, República de Chile. Sesión ordinaria número 60, 29 de enero de 1963.

CÁMARA DE DIPUTADOS, República de Chile. Sesión ordinaria número 55, 13 de septiembre de 1963.

CÁMARA DE DIPUTADOS, República de Chile. Sesión extraordinaria número 9, 5 de noviembre de 1963.

CÁMARA DE DIPUTADOS, República de Chile. Sesión extraordinaria número 11, 6 de noviembre de 1963

CÁMARA DE DIPUTADOS, República de Chile. Sesión extraordinaria número 25, 3 de diciembre de 1963.

CÁMARA DE DIPUTADOS, República de Chile. Sesión extraordinaria número 35, 20 de diciembre de 1963.

CÁMARA DE DIPUTADOS, República de Chile. Sesión extraordinaria número 42, 15 de enero de 1964.

ESPEJO, Javier y MONTT, Pedro. Ley de Impuesto sobre la Renta. 1ª ed., Santiago, Imprenta Chile, 1954.

FAÚNDEZ, Antonio. La hipótesis jurídica tributaria en las proposiciones normativas en la Ley sobre Impuesto a la Renta chilena, Tesis doctoral. Valparaíso, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, 2016.

MENA, Víctor y CHARAD, Emilio. Manual de derecho financiero. 1ª ed., Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1954.

RENCORET, Álvaro. Derecho tributario, el impuesto sobre la renta. 1ª ed., Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1950.

SENADO, República de Chile. Sesión extraordinaria número 37, 21 de noviembre de 1922.

SENADO, República de Chile. Sesión ordinaria número 65, 14 de septiembre de 1923.

SENADO, República de Chile. Sesión extraordinaria número 8, 29 de octubre de 1923.

SENADO, República de Chile. Sesión extraordinaria número 9, 30 de octubre de 1923.

SENADO, República de Chile. Sesión extraordinaria número 10, 31 de octubre de 1923.

SENADO, República de Chile. Sesión extraordinaria número 54, 24 de abril de 1963.

SENADO, República de Chile. Sesión ordinaria número 29, 12 de agosto de 1963.

SENADO, República de Chile. Sesión ordinaria número 51, 9 de septiembre de 1963.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 18 del 17 de febrero de 1976 [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/1976/circu18a.htm>> [consulta: marzo de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 37 del 25 de septiembre de 1995 [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/1995/37.htm>> [consulta: marzo de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 59 del 9 de octubre de 1997 [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/1997/circu59.htm>> [consulta: marzo de 2017]

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 49 del 31 de agosto de 2006 [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2006/circu49.htm>> [consulta: marzo de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 56 del 8 de noviembre de 2007 [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2007/circu56.pdf>> [consulta: marzo de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 61 del 17 de octubre de 2008 [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2008/circu61.htm>> [consulta: marzo de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Diccionario básico tributario contable [en línea] <http://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_g.htm> [consulta: marzo de 2017].

Jurisprudencia citada:

Excma. Corte Suprema, segunda sala, sentencia de fecha 10 de noviembre de 2014, Rol 8421-2013

Excma. Corte Suprema, segunda sala, sentencia de fecha 16 de septiembre de 2014, Rol 7855-2013.

Excma. Corte Suprema, segunda sala, sentencia de fecha 30 de diciembre de 2014, Rol 11359-2014.

Excma. Corte Suprema, segunda sala, sentencia de fecha 19 de mayo de 2015, Rol N° 14771-2014.

