

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS GASTOS RECHAZADOS

Luis González Silva

Magister en Tributación, Universidad de Chile

Contador Auditor

Colaborador Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile

1. INTRODUCCIÓN

La principal tributación que afecta a las empresas corresponde al Impuesto de Primera Categoría, cuya tasa variará según el régimen tributario al cual se encuentren acogidas. Será de un 27% para las empresas de la letra A) del artículo 14 de la LIR y de un 25%¹, como tasa permanente, para aquellas del régimen Propyme del N° 3 de la letra D) del citado artículo.

La referida tasa debe ser aplicada sobre la renta líquida imponible o base imponible que cada empresa determina cada año, oportunidad en que pueden deducirse los gastos necesarios para producir la renta o egreso, según corresponda. Para tales efectos, dichos gastos o egresos, que deben cumplir los requisitos que exige en el artículo 31 de la LIR para su deducción.

Si los gastos o egresos no cumplen los requisitos prescritos en la ley, no podrán deducirse como tales para efectos tributarios, quedando expuestos a la tributación que dispone el artículo 21 de la LIR. Es decir, los gastos no necesarios para producir la renta que sean representativos de desembolsos podrían afectarse con un impuesto único de tasa 40% o con los impuestos finales más un recargo del 10%.

¹ De acuerdo con el N° 1 del artículo 26 de la Ley N° 21.578 de 30 de mayo de 2023, la tasa del impuesto de Primera Categoría para las empresas del régimen Propyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, por el año comercial 2023 será de un 10% y del año comercial 2024 será de un 12,5%.

Si estas partidas no son gravadas con los mencionados tributos quedarán formando parte de la renta líquida imponible o base imponibles para afectarse con el impuesto de Primera Categoría que afecte a la empresa.

Con base a lo expuesto, el Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile pone a disposición de alumnos, profesores y profesionales del área impositiva el siguiente material docente, con el objeto de difundir el conocimiento tributario en materias relevantes para las empresas de nuestro país.

2. CARACTERÍSTICAS GENERALES DE LOS GASTOS NECESARIOS

La regla general sobre los gastos necesarios para producir la renta se encuentra en el inciso primero del artículo 31 de la LIR, norma que de igual forma excluye de manera explícita determinados gastos aun cuando cumplan los requisitos generales de un gasto necesario. Las instrucciones particulares se encuentran impartidas en la Circular N° 53 de 2020, emitida con motivo de las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210 del mismo año.

Luego, el inciso cuarto del citado artículo regula de manera especial la deducción de determinados gastos a través de 14 numerales, los cuales, cuando corresponda, también deben cumplir los requisitos del inciso primero.

Ahora bien, de acuerdo con el inciso primero del artículo 31 de la LIR un gasto será deducible en la determinación de la renta líquida imponible en los siguientes casos:

- i. Que tengan la aptitud de generar rentas en el mismo o en futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio,
- ii. Que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30,
- iii. Que se encuentren pagados o adeudados en el comercial correspondiente, y
- iv. Que se acrediten o justifiquen fehacientemente ante el Servicio de Impuestos Internos.

No obstante, y como se indicó precedentemente, la norma en comento excluye de la posibilidad de reconocer como gasto necesario para producir la renta determinadas partidas, las cuales se indican a continuación:

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

del activo de la empresa usados para fines personales por sus propietarios, socios o accionistas, cuando les aplique la presunción de derecho del artículo 21.

- iii. Gastos correspondientes a la adquisición y arrendamiento de automóviles, *station wagon* y similares, cuando no sea éste el giro habitual, y en combustibles, lubricantes, reparaciones, seguro y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento; salvo que se trate de contribuyentes que desarrollen como giro o actividad la adquisición y/o arrendamiento de automóviles, o contribuyentes respecto de los cuales el Director, mediante resolución fundada, lo establezca por cumplirse los requisitos establecidos en la primera parte del inciso primero del artículo 31.

Finalmente, cabe hacer presente que el párrafo cuarto del numeral (ii) de la letra (f) del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, dispone que, para la deducción de los egresos o gastos, se aplicará el artículo 31, con las modificaciones que correspondan de acuerdo con la naturaleza de las empresas sujetas al régimen Propyme.

3. ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 21 DE LA LIR

De acuerdo con inciso primero del artículo 21 de la LIR esta disposición legal afecta a las siguientes empresas, siempre que declaran sus rentas efectivas de acuerdo con un balance general según contabilidad completa. Además, de acuerdo con la letra c) del artículo 68 de la LIR, también se incluyen a las empresas del régimen Propyme, del N° 3 de la letra D) del artículo 14.

- i. Sociedades anónimas,
- ii. Contribuyentes del N° 1 del artículo 58,
- iii. Empresarios individuales,
- iv. Comunidades, y
- v. Sociedades de personas.

4. AJUSTE A LA RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE POR CONCEPTO DE GASTOS RECHAZADOS

Cuando determinados gastos no cumplan los requisitos que exige al artículo 31 de la LIR, o sean excluidos por dicha norma legal, los conocemos como gastos no necesarios, y si tales partidas son representativas de desembolsos los conocemos como gastos rechazados. Por otra parte, los gastos rechazados, como veremos en los apartados siguientes, pueden o no encontrarse afectos a la tributación dispuesta en el artículo 21 de la LIR.

De acuerdo con lo anterior, podemos establecer las siguientes diferenciaciones:
Gastos necesarios para producir la renta: Corresponden a aquellos gastos que cumplen los requisitos establecidos en el artículo 31 de la LIR y no son excluidos por dicha disposición legal.

Gastos no necesarios para producir la renta: Corresponden a aquellos gastos que NO cumplen los requisitos que exige el artículo 31 o SON excluidos por dicha disposición legal. Por ejemplo, la depreciación financiera en la parte que exceda a la depreciación tributaria a que se refiere en N° 5 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR.

Gastos rechazados: Corresponden a gastos no necesarios y que, además, son representativos de desembolsos. Por ejemplo, el pago de una factura correspondiente a servicios personales recibidos por uno de los propietarios de la empresa.

Los gastos necesarios pueden ser deducidos en la determinación de la renta líquida imponible en el caso de las empresas sujetas al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR, o en calidad de egreso en la determinación de la base imponible en el caso de las empresas del régimen Propyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR. Es conveniente aclarar que los egresos mencionados corresponden a un concepto más amplio, porque incluyen, por ejemplo, las adquisiciones de existencias y activos fijos. Asimismo, los egresos son más restrictivos, porque por regla general solo corresponden a sumas pagadas.

Por su parte, los gastos no necesarios y gastos rechazados no pueden ser deducidos. Por lo tanto, cuando, contable o registralmente, se haya efectuado su deducción, se deberá proceder a su reposición a través de un agregado. En el caso de las empresas de la letra A) del artículo 14, este agregado se realiza en virtud del N° 1 del artículo 33 de la LIR, reajustando únicamente a los gastos rechazados de acuerdo con el N° 3 del indicado artículo, por representar una disminución patrimonial. Si la empresa se encuentra sujeta al régimen Propyme no debe efectuarse ningún reajuste.

Finalmente, cuando los gastos rechazados queden afectos a la tributación dispuesta en los incisos primero o tercero del artículo 21 de la LIR, tales partidas deberán deducirse nuevamente en la determinación de la renta líquida imponible o base imponible, según corresponda, con el fin de evitar una doble tributación sobre estos desembolsos; primero, con el impuesto de Primera Categoría y, posteriormente, con la tributación del artículo 21 de la LIR.

Lo anterior, lo podemos observar en el siguiente ejemplo referido a una empresa de la letra A) del artículo 14 de la LIR y con el supuesto de que el IPC del ejercicio es igual a cero:

Cuentas	Norma legal	Valores
Ingresos del giro	Artículo 29	10.000.000
Costo de venta	Artículo 30	-3.900.000
Gastos necesarios	Artículo 31	-300.000
Gastos no necesarios	Artículo 31	-100.000
Gastos rechazados afectos al artículo 21 de la LIR	Artículo 31	-800.000
Gastos rechazados no afectos al artículo 21 de la LIR	Artículo 31	-700.000
Resultado según balance.....		4.200.000
Agregados:		
Gastos no necesarios	N° 1 del artículo 33 de la LIR, sin reajuste	100.000
Gastos rechazados afectos al artículo 21 de la LIR	N° 1 del artículo 33 de la LIR, reajustado	800.000
Gastos rechazados no afectos al artículo 21 de la LIR	N° 1 del artículo 33 de la LIR, reajustado	700.000
Deducciones:		
Gastos rechazados afectos al artículo 21 de la LIR	letra c) del N° 2 del artículo 33 de la LIR, reajustado	-800.000
Renta líquida imponible determinada.....		5.000.000
Impuesto de Primera Categoría, según tasa.....	27%	1.350.000

De acuerdo con este pequeño ejemplo podemos observar que todos los gastos, sin distinción se dedujeron del resultado del balance. A continuación, los gastos no necesarios² y los gastos rechazados³ no afectos a las disposiciones del artículo 21 de la LIR, a través de su agregado, quedaron formando parte de la renta líquida imponible y, en consecuencia, fueron gravados con el impuesto de Primera Categoría. Es decir, estas partidas soportaron una carga tributaria equivalente a un 27%.

En cambio, los gastos rechazados afectos al artículo 21, si bien fueron agregados en la determinación de la renta líquida imponible debido a la improcedencia en su deducción, deben posteriormente deducirse con el fin de no gravarse con el impuesto de Primera Categoría, de modo que solo se afecten con la tributación dispuesta en el inciso primero o tercero del artículo 21 de la LIR.

5. TRIBUTACIÓN DEL INCISO PRIMERO DEL ARTÍCULO 21

El inciso primero del artículo 21 de la LIR, establece un impuesto único de tasa 40% que no tendrá el carácter de impuesto de categoría, el que se aplicará, entre otras situaciones, sobre las partidas del N° 1 del artículo 33, que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero

2 Partidas no representativas de desembolsos, por eso no se reajustan al momento de ser agregadas en la determinación de la renta líquida imponible.

3 Partidas representativas de desembolsos, por eso deben reajustarse al momento de ser agregadas en la determinación de la renta líquida imponible.

que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo y que, además, cumplan con alguno de los siguientes requisitos:

- i. Que beneficien directa o indirectamente a los relacionados a la empresa o sus propietarios, según dispone el inciso final del artículo 21, o
- ii. Se trate de partidas que el contribuyente no logre acreditar la naturaleza y efectividad del desembolso.

El mencionado impuesto no procederá cuando corresponda aplicar sobre las mencionadas partidas lo dispuesto en el numeral i) del inciso tercero del artículo 21 de la LIR, según revisaremos en el apartado VI siguiente.

Para que proceda la tributación sobre la figura descrita en el N° 1 anterior, debemos considerar las normas de relación dispuestas en el inciso cuarto del artículo 21, que establece que se entenderá que los gastos rechazados benefician a los propietarios cuando el gasto es a favor de cualquier persona relacionada con aquellos conforme a las normas de relación del N° 17 del artículo 8° del Código Tributario, a los directores, gerentes, administradores, ejecutivos principales o liquidadores, así como a toda entidad controlada directamente o indirectamente por ellos.

Así por ejemplo, la letra a) del N° 17 del artículo 8° del Código Tributario entiende como relacionados al controlador y sus controladas; considerando como controlador a toda persona o entidad o grupo de ellas con acuerdo explícito de actuación conjunta que, directamente o a través de otras personas o entidades, es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posee o tiene derecho a más del 50% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas de otras entidades, empresa o sociedad. Estas últimas se consideran como controladas.

De acuerdo con lo anterior, una empresa matriz con su filial se encontraría relacionadas. Por lo tanto, si una empresa matriz efectúa un desembolso que resulta en beneficio para su filial, dicha suma se afectará con el impuesto único de tasa 40%.

La figura descrita en el N° 2 anterior, es mucho más sencilla, un ejemplo de este caso sería un gasto no documentado, por lo tanto, dicho desembolso se afectará también con el impuesto único de tasa 40%.

6. TRIBUTACIÓN DEL INCISO TERCERO DEL ARTÍCULO 21

El inciso tercero del artículo 21 de la LIR, dispone que los propietarios de empresas que sean contribuyentes del impuesto global Complementario o Adicional, deberán declarar y pagar los referidos impuestos, con un incremento

del 10%, sobre las partidas del N° 1 del artículo 33, que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo.

Para que proceda la mencionada tributación se deben cumplir las siguientes condiciones.

- i. Que los desembolsos hayan beneficiado a los mencionados propietarios o a las personas señaladas en el inciso cuarto del artículo 21 de la LIR.

El inciso cuarto del artículo 21 dispone que para la aplicación de la tributación establecida en el inciso tercero, se entenderá que las correspondientes partidas benefician a los propietarios cuando dichas cantidades tengan como beneficiarios a sus respectivos cónyuges, convivientes civiles, hijos no emancipados legalmente, o bien a cualquier persona relacionada con aquellos conforme a las normas de relación del N° 17 del artículo 8° del Código Tributario, a los directores, gerentes, administradores, ejecutivos principales o liquidadores, así como a toda entidad controlada directamente o indirectamente por ellos.

De acuerdo con lo anterior, se afectará con impuesto global Complementario o Adicional, más un recargo de un 10%, por ejemplo, las remuneraciones pagadas al socio de la empresa cuando su monto no sea razonablemente proporcionadas, como exigen los párrafos tercero y cuarto del N° 6 del inciso cuarto artículo 31, o bien, las remuneraciones pagadas a los hijos de dicho socio, cuando aquellos no se encuentran emancipados legalmente.

Cabe hacer presente que la tributación en análisis se aplicará en reemplazo de la establecida en el inciso primero del artículo 21 de la LIR, según se revisó en el apartado V. anterior.

7. GASTOS RECHAZADOS NO AFECTOS AL ARTÍCULO 21

El inciso segundo del artículo 21 de la LIR, señala que no se afectarán los impuestos descritos en los incisos primero y tercero de mencionado artículo, los siguientes gastos:

- (i) Los gastos anticipados que deban ser aceptados en ejercicios posteriores;
- (ii) El impuesto de Primera Categoría; el impuesto único del mismo artículo 21, el impuesto establecido en el número 2, del artículo 38 bis y el impuesto territorial, todos ellos pagados;
- (iii) Los intereses, reajustes y multas pagados al Fisco, municipalidades y a organismos o instituciones públicas creadas por ley;

- (iv) Las partidas a que se refiere el número 12° del artículo 31 y las patentes mineras, en ambos casos en la parte que no puedan ser deducidas como gasto, y
- (v) Los gastos efectuados por Corporaciones y Fundaciones chilenas, salvo que se aplique, según su naturaleza, los supuestos del numeral iii) del inciso tercero.

Sin perjuicio de la lista señalada precedentemente, existen otros gastos rechazados que no cumplen las hipótesis establecidas en los incisos primero y tercero del artículo 21 de la LIR y, consecuentemente, no se afectan con dichas disposiciones.

Este sería el caso, por ejemplo, de una donación sin franquicia que se efectúe a un tercero no relacionado con la empresa o sus propietarios (no cumple los requisitos del inciso primero bajo el supuesto que se encuentre acreditado) ni en beneficios de los propietarios contribuyentes de los impuestos finales o sus relacionados (no cumple los requisitos del inciso tercero).

También podríamos dar el ejemplo de gastos asociados a un automóvil station wagon o similares, que es usados para los fines del negocio (traslado de clientes desde el aeropuerto, trámites administrativos, etc.), pero que la empresa no tiene el giro correspondiente y no cuenta con resolución de autorización por parte del Director del Servicio de Impuestos Internos.

8. AJUSTE A LOS REGISTROS TRIBUTARIOS DE LAS RENTAS EMPRESARIALES

Como se mencionó anteriormente, todos los gastos rechazados no afectos al artículo 21 de la LIR, forman parte de la renta líquida imponible o base imponible, dependiente del régimen en el cual se encuentre la empresa. Por lo tanto, son afectados con el impuesto de Primera Categoría.

Sin embargo, estos gastos, al ser representativos de desembolsos, no forman parte del capital propio tributario determinado al término del ejercicio y, por esta razón, no forman parte del registro RAI⁴ por no corresponder a sumas disponibles para ser retiradas, remesadas o distribuidas. Es decir, dichas cantidades nunca se afectarán con los impuestos finales. Por lo tanto, de acuerdo con el inciso segundo la letra d) del N° 2 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, del saldo del registro SAC⁵ determinado al término del ejercicio deberán rebajarse aquellos créditos que sean asignados a las partidas del inciso segundo del artículo 21 de la LIR, salvo el impuesto de Primera Categoría.

4 Rentas afectas a impuestos. Registro establecido en la letra d) del N° 2 de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

5 Saldo acumulado de créditos. Registro establecido en la letra d) del N° 2 del artículo 14 de la LIR.

Esta deducción deberá efectuarse a todo evento y como última imputación del año comercial, lo que implica que podrá dejar negativo al saldo final del registro SAC.

El siguiente ejemplo ilustra lo señalado precedentemente:

Cuentas	Valores
Ingresos del giro	60.000.000
Costos de venta	-18.000.000
Gastos necesarios	-10.000.000
Multas fiscales	-500.000
Resultado según balance	31.500.000
Más:	
13-08; Multas fiscales pagadas y reajustadas \$500.000 x 1,036	518.000
Renta líquida imponible.....	32.018.000
Impuesto de Primera Categoría, tasa 27%.....	8.644.860

Comentarios:

- i. La multa fiscal, es decir, el gasto rechazado no afectos al artículo 21 de la LIR, formó parte de la renta líquida imponible y se afectó con el impuesto de Primera Categoría. Esta cantidad se reajustó por la variación del IPC desde la fecha de su desembolso hasta el término del año comercial 2022.

Registro tributario de las rentas empresariales:

Detalle	RAI	SAC C/Rest y devol.
Remanente anterior	0	0
Más:		
Rentas afectas que forman parte del CPT	31.500.000	
Crédito por IDPC sobre RLI		8.644.860
Menos: Ajuste al SAC		
Ajustes por GR no afectos (\$518.000 x 0,369863)		-191.589
Saldo finales.....	31.500.000	8.453.271

Comentarios:

- i. La multa fiscal no forma parte del saldo del registro RAI, pero a dicha partida se le asigna crédito por impuesto de Primera Categoría utilizando el factor de la tasa del régimen en el cual se encuentra la empresa. En el caso del ejemplo, como la tasa es del 27% el factor será de 0,369863 (27/73). Si la empresa hubiese estado en el régimen Propyme donde su tasa de impuesto de Primera Categoría, por el ejercicio 2022 fue de un 10%, su factor es igual a 0,111111 (10/90).
- ii. Al aplicar el factor de crédito correspondiente, el crédito por impuesto de Primera Categoría asignado es por la suma de \$191.589 (\$518.000 x 0,369863). Esta cantidad debe rebajarse del registro SAC como última imputación y a todo evento.
- iii. Debe tenerse en consideración que el crédito que se asignará al gasto rechazado no afecto al artículo 21 de la LIR, corresponde al mismo tipo de impuesto que afectó a la partida cuando formó parte de la renta líquida imponible. Así por ejemplo en este caso, como el impuesto de Primera Categoría que afectó al gasto rechazado constituyó un crédito con la obligación de restituir y con derecho a devolución⁶, la misma clase de crédito de asignará a esta partida y se deducirá del registro SAC. Bajo el supuesto que la empresa hubiere estado sujeta al régimen Propyme, al gasto rechazado no afecto al artículo 21 se le habría asignado crédito por impuesto de Primera Categoría sin la obligación de restituir.

9. NORMAS DE RETENCIÓN DE IMPUESTO ADICIONAL

Como se revisó en los apartados anteriores, si un gasto rechazado es en beneficio de uno de los propietarios, corresponderá la tributación dispuesta en el inciso tercero del artículo 21 de la LIR. Ahora, si el propietario no tiene domicilio ni residencia en Chile, la referida partida se afectará con impuesto Adicional, más un recargo del 10%.

Esta partida frente al impuesto Adicional se clasifica en el inciso primero del artículo 60 de la LIR y, en consecuencia, se afectará con un impuesto del 35%, más el citado 10% que establece el inciso tercero del artículo 21.

Por su parte, el inciso quinto del N° 4 del artículo 74 de la LIR, dispone la retención del señalado tributo, será con tasa 45%. Por lo tanto, con esta retención se cumple la obligación tributaria, sin perjuicio de la correspondiente declaración de impuestos que ordena el N° 4 del artículo 65 del mencionado texto legal.

6 Porque el impuesto no se financió con el crédito por contribuciones de bienes raíces de acuerdo con la letra a) del N° 1 del artículo 20, ni con impuestos soportados en el exterior, de acuerdo con el artículo 41 A de la LIR.

La retención de impuesto Adicional deberá ser declarada y pagada por la empresa en conformidad a los artículos 65 N° 1 y 69 de la LIR. Es decir, mediante la correspondiente declaración de impuestos de la empresa que debe presentar en el mes de abril de cada año, mediante el correspondiente formulario 22.

10. CONCLUSIÓN

Para efectos tributarios, los gastos necesarios son aquellos que cumplen los requisitos establecidos en el artículo 31 de la LIR, y que no son excluidos por dicha disposición legal. Los gastos no necesarios son aquellos que no cumplen los mencionados requisitos o que son excluidos por el artículo 31. En cambio, los gastos rechazados corresponden a los gastos no necesarios, siempre que sean representativos de desembolsos.

Los gastos rechazados pueden afectarse con la tributación dispuesta en los incisos primero o tercero del artículo 21 de la LIR. Sin embargo, existen gastos rechazados que no se afectarán con impuestos por expresa disposición del inciso segundo del citado artículo o por no cumplir con los supuestos de los incisos primero o tercero antes citados.

Los gastos rechazados que cumplan los supuestos que dispone el inciso primero del artículo 21 se afectarán con el impuesto único de tasa 40% y aquellos que cumplan los supuestos del inciso tercero se afectarán con el impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda, más un recargo del 10%.

Los gastos rechazados no afectos al artículo 21 se afectarán con el impuesto de Primera Categoría al formar parte de la renta líquida imponible o base imponible, y se le asignará crédito por impuesto de Primera Categoría de la misma naturaleza que se rebajará del registro SAC al término del ejercicio y como última imputación, pudiendo hacer negativo el saldo de dicho registro.

Cuanto los gastos rechazados deban gravarse con el impuesto Adicional, la empresa deberá retener este tributo con tasa de 45% de acuerdo con el inciso cuarto del N° 4 del artículo 74 de la LIR, el cual pagará mediante su propia declaración de impuestos a la renta que debe presentar en el mes de abril de cada año.