

MANUEL DURÁN VARGAS, JOSÉ MANUEL GUTIÉRREZ RODRÍGUEZ
Y PAULA ROJAS PUGA

**ANÁLISIS CRÍTICO DE LA INTERPRETACIÓN
ADMINISTRATIVA DEL SERVICIO DE IMPUESTOS
INTERNOS AL ARTÍCULO 31 DE LA LEY DE
IMPUESTO A LA RENTA, DESPUÉS DE LA LEY 21.210
DE MODERNIZACIÓN TRIBUTARIA**

CRITICAL ANALYSIS OF THE ADMINISTRATIVE
INTERPRETATION BY THE INTERNAL REVENUE SERVICE
REGARDING ARTICLE 31 OF THE INCOME TAX LAW AFTER
THE LAW 21.210 ABOUT TAX MODERNIZATION

ARTÍCULO INÉDITO DE INVESTIGACIÓN

CÓMO CITAR ESTE ARTÍCULO (CHICAGO) Durán Vargas, Manuel, José Manuel Gutiérrez Rodríguez y Paula Rojas Puga. «Análisis crítico de la interpretación administrativa del Servicio de Impuestos Internos al artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, después de la Ley 21.210 de Modernización Tributaria». *Revista de Derecho Aplicado LLM UC* 7 (2021). <https://doi.org/10.7761/rda.o.8.27009>

REVISTA DE DERECHO APLICADO LLM UC Número 8
Diciembre 2021
ISSN: 2452-4344

Recepción: 4 de enero, 2021
Aceptación: 20 de octubre, 2021

Resumen

La Ley 21.210 introdujo un nuevo concepto de *gasto necesario* en el inciso primero del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, elemento en la determinación de la base imponible que históricamente ha generado conflictos y dificultades a los contribuyentes; también incorporó, en el inciso cuarto del mismo artículo 31, nuevos gastos especiales. Con el objeto de aclarar e interpretar estas modificaciones, el Servicio de Impuestos Internos dictó la Circular 53, del 10 de agosto de 2020. Dicha circular incorporó cuestiones que, a nuestro entender, merecen un análisis particular, a fin determinar si la interpretación administrativa respeta o no el texto y espíritu de la reforma en cuestión o si, por el contrario, mantiene criterios administrativos anteriores pese al cambio legal.

Palabras clave: Gastos necesarios, interpretación administrativa, razonabilidad, culpa, gastos especiales, pérdidas, créditos incobrables, medio ambiente, responsabilidad objetiva.

Abstract

Law 21,210 introduced a new concept of tax-deductible item in subsection first of the article 31 of the Income Tax Law, element to determining the tax basis that historically has generated conflict and difficulties to taxpayers; it also incorporated, in the subsection fourth of the same article 31, new special tax-deductible items. In order to clarify and interpret this new rule, the Servicio de Impuestos Internos issued the Circular 53 on August 10, 2020. Nevertheless, it incorporated matters that deserve further analysis in order to determine if it respects the text and spirit of the reform at hand or, conversely, keeps previous administrative criteria prior to the modification.

Keywords: Necessary expenses, administrative interpretation, reasonability, fault, special expenses, losses, doubtful accounts, environment, objective responsibility.

Manuel Durán Vargas

Durán & Guevara
Abogados Limitada
Concepción, Chile
mduran@duranguuevara.cl

Manuel Durán Vargas es abogado de la Universidad de Concepción, Chile. Magíster (LLM) mención Derecho de la Empresa, y magíster (LLM) mención Derecho Tributario, ambos en la Pontificia Universidad Católica de Chile. Actualmente se dedica al ejercicio libre de la profesión en su propia firma.

Durán & Guevara Abogados LLC
Concepción, Chile
mduran@duranguuevara.cl

Manuel Durán Vargas is a lawyer from Universidad de Concepción, Chile. He holds a Master's degree in Business & Corporate Law and a Master's degree in Tax Law, both from Pontificia Universidad Católica de Chile. Currently he is dedicated to the free exercise of the profession in his own firm.

José Manuel Gutiérrez Rodríguez

Gutiérrez & Asociados SpA
Santiago, Chile
josemanuelgutierrez@gaconsultores.cl

José Manuel Gutiérrez es contador público y auditor de la Universidad de Talca, Chile. Cuenta con un postítulo en Análisis y Planificación tributario en la Pontificia Universidad Católica de Chile. Actualmente se desarrolla como socio fundador de Gutiérrez & Asociados SpA y como colaborador activo del estudio DS Abogados Chile.

Gutiérrez & Asociados SpA
Santiago, Chile
josemanuelgutierrez@gaconsultores.cl

José Manuel Gutiérrez is a public accountant and auditor from the Universidad de Talca, Chile. He has a diploma in Tax Analysis and Planning from Pontificia Universidad Católica de Chile. At present, he is a founding partner of Gutiérrez & Asociados SpA and an active collaborator of DS Abogados Chile law firm.

Paula Rojas Puga

Rojas & Cía.
Concepción, Chile
projas@rojasycia.com

Paula Rojas es abogada por la Universidad de Concepción, Chile. Socia del estudio jurídico Rojas & Cía., se desempeña en el área de litigación para empresas.

Rojas & Cía.
Concepción, Chile
projas@rojasycia.com

Paula Rojas is a lawyer from Universidad de Concepción, Chile. Partner of Rojas & Cía. law firm in the area of litigation for companies.

I. TRATAMIENTO DEL NUEVO CONCEPTO DE GASTO NECESARIO POR EL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS

El 24 de febrero de 2020 se publicó en el *Diario Oficial* la Ley 21.210, que Moderniza la Legislación Tributaria, introduciendo amplias modificaciones en diversos cuerpos legales, incluyendo el Decreto Ley 824 de 1974, que contiene la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Dentro de los cambios introducidos a la LIR, como anunció el Ejecutivo al presentar el proyecto, se «redefinen las normas en materia de gastos deducibles para efectos tributarios»,¹ incorporando una definición de lo que son los *gastos necesarios* para producir la renta.

Ante el nuevo concepto de gasto necesario, así como las demás modificaciones que se efectuaron a la LIR en esta materia, el Servicio de Impuestos Internos (SII) dio su interpretación mediante la Circular 53, del 10 de agosto de 2020, señalando la posición del Servicio en cuanto a la definición de lo que es un *gasto necesario*, los requisitos que este debe cumplir y la regulación específica que ahora tendrían los llamados *gastos especiales*.

Considerando que la Circular precisa los criterios del SII en la materia, por medio del presente trabajo nos proponemos analizar críticamente dicha interpretación administrativa, para lo cual nos centraremos en el tratamiento que el Servicio da a dos puntos específicos: i) el nuevo concepto de *gasto necesario*, contenido en el inciso primero del artículo 31 de la LIR; y ii) las modificaciones introducidas a los gastos especiales contenidos en el inciso cuarto del artículo 31 de la LIR. Respecto de este último punto, nuestro análisis recaerá en: a) el inciso cuarto del artículo 31, numeral 3, en lo que dice relación con los gastos asociados a las pérdidas del año comercial y ejercicios anteriores, así como en reutilización o reciclaje de diferentes bienes; b) el inciso cuarto del artículo 31, numeral 13, relativo a los gastos asociados a pagos efectuados con motivo de exigencias, medidas o condiciones medioambientales impuestas para la ejecución de un proyecto o actividad y otros casos de gastos aceptados efectuados a la comunidad; y c) el inciso cuarto del artículo 31, numeral 14, a propósito de los gastos vinculados a desembolsos o descuentos ordenados por entidades fiscalizadoras, cuando dicha obligación legal no suponga probar la negligencia del contribuyente; a la reposición o restitución de productos o bonificación o devolución de cantidades pagadas a clientes o usuarios en los términos de los artículos 19, 20 y 21 de la Ley 19.496; y a los desembolsos efectuados en cumplimiento de una transacción judicial o extrajudicial o cláusula penal.

¹ Mensaje del Ejecutivo con el que inicia el proyecto de ley que moderniza la legislación tributaria, 23 de agosto de 2018.

1.1. Concepto de gasto necesario según la nueva redacción del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la renta, introducida por la Ley 21.210

Para determinar la base imponible del impuesto de primera categoría, la LIR señala, en sus artículos 29 a 33, una serie de operaciones tendientes a precisar cuál es la renta afecta a dicho impuesto. Esta operación supone, simplificando en extremo y siguiendo el articulado de la LIR, determinar los ingresos netos; restar de ellos los costos directos para establecer la renta bruta; y, hecho aquello, deducir los gastos necesarios en que incurrió el contribuyente para generar dicha renta, obteniendo como resultado la renta líquida imponible afecta al impuesto de primera categoría.

La Ley 21.210 introdujo amplias modificaciones en materia impositiva, incluyendo el inciso primero del artículo 31 de la LIR, que en su nueva redacción dice:

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

Frente a las modificaciones introducidas al referido artículo 31, por medio de la Circular, el SII interpretó administrativamente la materia, estableciendo que «se incorporó en el inciso primero del artículo 31 una definición de gastos *necesarios* para producir la renta, estableciendo que deben entenderse por tales “aquellos que tengan aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio”».²

Para algunos, los cambios introducidos por la Ley 21.210 no afectaron la estructura del artículo 31 de la LIR. Se mantendría una regulación genérica en su inciso primero, que consagra la nueva definición de gasto necesario, mientras que los incisos segundo, tercero y cuarto regulan casos específicos. Según estos autores, las cualidades que debe reunir un desembolso para deducirlo como gasto siguen siendo las mismas antes a la reforma, a saber: i) que sea necesario para producir la renta; ii) que no se haya deducido como costo directo; iii) que se encuentre pagado o adeudado; iv) que el desembolso se realice durante el ejercicio comercial correspondiente; y v) que se acredite fehacientemente ante

² Circular 53, 10 de agosto de 2020, del Servicio de Impuestos Internos, p. 1.

el Servicio.³ La novedad, para esta doctrina, es que a partir de la reforma se precisa qué se entiende por *gasto necesario para producir la renta*, integrando una expresión que previamente se encontraba indeterminada.⁴

Otros autores sostienen que la ley contiene un cambio sobre qué debe entenderse por *gasto necesario*, pero sin agregar una nueva definición, sino que añadiendo nuevos requisitos que flexibilizan y ponen freno a la interpretación administrativa y judicial existente, en que se hacía una lectura literal de la expresión *necesario*, según el significado que a dicho término da el *Diccionario de la lengua española*.⁵ Así, antes de la reforma en comento, el SII había expresado reiteradamente que un gasto necesario «dice relación con los desembolsos de carácter inevitable u obligatorio en relación con el giro del negocio, considerando tanto la naturaleza, como el monto del gasto, es decir, hasta qué cantidad del gasto ha sido necesario para producir la renta afecta a impuesto de primera categoría. Dichos desembolsos deben reunir la doble condición de ser comunes, habituales y regulares por una parte; y por otra, inevitables, obligatorios, imprescindibles o indispensables para producir la renta afecta a impuesto de primera categoría».⁶ Misma posición se repite en numerosos otros pronunciamientos.⁷ Quienes sostienen esta segunda postura afirman que la ley, con estos nuevos requisitos que incorporó en el inciso primero del artículo 31 de la LIR, pondría fin a esta interpretación.

³ Patricia Andrea Toledo Zúñiga, «Gastos necesarios para producir la renta: Una revisión a las modificaciones introducidas por la Ley 21.210», en *Reforma tributaria 2020: Principales cambios*, coord. por María Pilar Navarro Schiappacasse y Álvaro Magasich Airola (Valencia: Tirant lo Blanch, 2020), 135.

⁴ Toledo Zúñiga, «Gastos necesarios...», 135.

⁵ Annette Cabrera Fernández, Raquel Clavería Rivera y María Magdalena Méndez Medina, «Análisis de los gastos generales del artículo 31 de la Ley de la Renta y de algunos gastos específicos, a la luz de la jurisprudencia judicial y administrativa actual, en relación con la Ley 21.210 que Moderniza la Legislación Tributaria», *Revista de Derecho Aplicado LLM UC* 5 (2020), 4-6.

⁶ Oficio 888, 26 de abril de 2017, del Servicio de Impuestos Internos.

⁷ En el mismo sentido, el Oficio 1.015, del 20 de marzo de 2003; Oficio 6.346, del 12 de diciembre de 2003; Oficio 1.118, del 4 de marzo de 2004; Oficio 3.853, del 4 de octubre de 2005; y Oficio 1.373, del 27 de abril de 2009. Por su parte, la Corte Suprema se ha pronunciado en el mismo sentido, en sentencia dictada el 10 de noviembre de 2014, en causa rol 8421-2013, considerando quinto, en el que señaló «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».

A nuestro entender, cuesta conciliar esta doctrina con el mensaje de la ley, que expresa como su propósito la incorporación de un verdadero nuevo concepto de *gasto necesario*, y especifica cuáles son las características o requisitos que este debe reunir para poder ser deducido.

Confrontadas ambas posiciones, como resultado de nuestro análisis, concordamos con lo sostenido por la Circular, en orden a que el inciso primero del artículo 31 de la LIR efectivamente contiene una definición⁸ de *gasto necesario*, en cuanto la nueva redacción de este inciso primero está precisamente señalando los requisitos que un desembolso debe cumplir y, con ello, las cualidades que lo distinguen de otro tipo de erogaciones, con lo que delimita el concepto legal para efectos impositivos, en contraposición a la noción contenida en el *Diccionario de la lengua española*.

Establecer un concepto de *gasto necesario* fue uno de los propósitos del legislador al presentar el proyecto de ley, entendiéndolo como un paso necesario para entregar certeza jurídica en materia tributaria. Nos señala el mensaje que la ley tiene por objeto, entre otros, otorgar «mayor simpleza y certeza jurídica a los contribuyentes, reduciendo la burocracia, los altísimos costos de cumplimiento, los espacios de arbitrariedad y discrecionalidad que hoy día tiene nuestro sistema tributario y que afecta especialmente a las pequeñas, medianas y microempresas»; y agrega que, para lograr aquello, «resulta esencial que nuestro ordenamiento jurídico establezca normas que sancionen de manera severa la evasión, que permitan recalificar los actos jurídicos y contratos efectuados bajo elusión; que establezca posibilidades de tasación de base imponible; que señale gastos que no son aceptados por el legislador».

Destacamos que el mensaje hable de reducir los espacios de arbitrariedad y discrecionalidad del sistema tributario como un medio para otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes, porque dicha declaración nos permite establecer lo que el artículo 24 del Código Civil llama el «espíritu general de la legislación», respecto a los cambios introducidos por la ley en esta materia.

En efecto, determinar qué gasto es necesario y, por tanto, cuándo es deducible de la renta bruta, es una cuestión de trascendencia práctica para todo contribuyente porque, si no es calificado como necesario, puede quedar afecto a la tributación establecida en el artículo 21 de la LIR como un eventual gasto rechazado y, consecuencia de lo anterior, sujeto a un impuesto único, a modo de sanción, que parte del 40% para el caso de los contribuyentes de impuesto de primera categoría.

⁸ Según el *Diccionario de la lengua española*, el término *definir* consiste en «fijar con claridad, exactitud y precisión el significado de una palabra o la naturaleza de una persona o cosa». RAE, *Diccionario de la lengua española*, s. v. «definir», <https://dle.rae.es/definir>.

La otra alternativa es que el gasto, sin ser rechazado, tampoco pueda calificarse de necesario, pues si bien no reúne los requisitos para deducirlo de la renta bruta, no genera beneficio directo o indirecto a la empresa o sus propietarios. En este último caso no queda sujeto a la tasa del artículo 21 de la LIR, sino que se agregará a la base imponible afecta al pago del impuesto de primera categoría; más que un gasto rechazado, hablamos de un gasto no aceptado que, al no poder deducirse de la base imponible, debe restituirse a esta.⁹

Atendido el efecto que se sigue de aceptar, no aceptar o rechazar un gasto, se entiende por qué su debida regulación afecta la seguridad jurídica en materia tributaria. Como habían venido denunciando varios autores con anterioridad a la ley, la falta de precisión de este concepto dio lugar a una jurisprudencia administrativa o judicial poco coherente, que transformó la tasa impuesta para los llamados gastos rechazados en un medio fácil y rentable de recaudación fiscal, llegando a rechazar gastos generales de toda actividad empresarial, hechos en interés de la empresa y no de sus socios o dueños.¹⁰

Luego, con la incorporación de un concepto de gasto necesario se establece un marco de referencia para los contribuyentes, el SII y los tribunales, lo que permite a los primeros enfrentar la labor fiscalizadora del fisco con un mayor grado de previsibilidad, desde que el Servicio y los tribunales siempre interpretarán la ley tributaria al aplicarla al caso concreto, pero hoy deberán hacerlo dentro de los márgenes fijados por esta nueva definición.

Sin embargo, a pesar de las pretensiones del legislador, el concepto de gasto necesario que estamos estudiando se construyó con términos indeterminados, como el de *aptitud* para generar renta, con lo que cobra importancia lo dicho por el mensaje en torno al espacio existente para la discrecionalidad administrativa y judicial en materia tributaria, porque si al interpretar la ley tributaria el SII y los tribunales llenarán de contenido esos términos con los cuales se elaboró la nueva definición de gasto necesario,¹¹ la Circular que analizamos es la forma en que el SII —como ente fiscalizador— entiende estos términos.

⁹ Así lo señala el SII en el Oficio 2.233, del 25 de septiembre de 1997, que, al hablar del efecto que se sigue de deducir como gasto necesario un crédito incobrable, respecto del cual no se han agotado prudencialmente los medios de cobro, lo califica como un gasto rechazado, pero no lo somete a la tributación del artículo 21 de la LIR, por no constituir un retiro en especie o una cantidad representativa de dinero.

¹⁰ Gonzalo Vergara Quezada, «Gastos necesarios, crítica a una interpretación formalista», *Revista de Derecho Tributario de la Universidad de Concepción* 5 (enero-julio 2019): 126-165.

¹¹ Toledo Zúñiga, «Gastos necesarios...», 140-141.

Bajo ese supuesto entendemos que, aunque la ley logró reducir este espacio de discrecionalidad administrativa y judicial en la determinación de qué se entiende por gasto necesario, aprovechando la indeterminación de algunos elementos con que se elaboró la aludida definición, el SII, por medio de la Circular, ha tratado de mantener criterios interpretativos anteriores a la reforma, como pasaremos a señalar a continuación.

1.2. Nuevas características de un gasto necesario, según la Circular del Servicio de Impuestos Internos

Establecido que los cambios introducidos al inciso primero del artículo 31 de la LIR implican una definición de la *necesidad*, como una característica del desembolso para que este sea considerado como gasto aceptado para el contribuyente, a continuación trataremos cuáles son dichos requisitos.

Basándonos en el tenor literal del inciso primero del señalado artículo 31, transcrito en el apartado anterior, la Circular señala que un gasto podrá deducirse de la renta bruta cuando: i) sea necesario para producir la renta, entendiéndose por tal el que tenga aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios; y que se encuentre asociado al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio. ii) Que ese gasto no se haya rebajado en virtud del artículo 30. iii) Que se encuentre pagado o adeudado durante el ejercicio comercial correspondiente. iv) Que se acredite o justifique fehacientemente ante el Servicio. Todos estos requisitos serían copulativos para la autoridad, como se desprende de la comentada Circular, por lo cual, aunque un gasto reúna las condiciones para ser calificado como necesario, no puede rebajarse de la renta bruta si no se cumple también con los demás requisitos señalados en los puntos ii), iii) y iv) precedentes.

De esta manera, queda en evidencia que no existen nuevos requisitos establecidos por la ley, sino que efectivamente se consagra el concepto de necesario para producir la renta, el cual refiere en forma expresa la característica de aptitud del desembolso, materia que, al ser tratada luego por la Circular, fue ampliada por la vía de interpretación administrativa a otras tres características, esto es, su potencialidad, intencionalidad y razonabilidad. Estas características se analizan a continuación.

1.2.1. Aptitud de generar renta presente o futura

Señala la Circular que la primera característica que debe tener el gasto necesario a la luz de la nueva redacción del inciso primero es su *aptitud* de generar renta en el mismo o futuros ejercicios.

Esta cualidad es una de las nociones indeterminadas con las cuales se ha construido este nuevo concepto de gasto necesario. Al respecto, el Servicio, a través de la Circular, nos dice que no solo son gastos necesarios aquellos desembolsos que generen rentas gravadas con

el impuesto de primera categoría, sino aquellos que sean aptos o tengan la potencialidad para generar dichas rentas, sea en el mismo ejercicio en que se efectúa el desembolso o en los futuros, aunque finalmente no se genere una renta asociada a él.

Cabe hacer presente que, del estudio de la materia, denotamos una distorsión conceptual de la norma, por cuanto no son los gastos los que generan rentas para el contribuyente, sino que es este último quien, mediante su actividad, genera dicha renta. Los gastos, por tanto, son insumos consumidos por la actividad del contribuyente, los cuales poseen una intencionalidad y aptitud para generar la renta, pero no la generan por sí mismos.

La ley utiliza la expresión *aptitud*, mientras que la Circular habla de *aptitud* o *potencialidad*. Al analizar esta cualidad que debe reunir un gasto necesario, la autoridad administrativa no precisa uno u otro término. Por ello, si el intérprete no intentó darles alguna significación especial fuera de la que les correspondería como expresiones del habla castellana, fuerza es volver al *Diccionario de la lengua española*, conforme con el artículo 19 del Código Civil, que establece el elemento gramatical como uno de integración de la ley.

Respecto del término *aptitud*, su segunda acepción es la «cualidad que hace que un objeto sea apto, adecuado o acomodado para cierto fin»;¹² *apto*, a su vez, indica que algo es «idóneo».¹³ Por su parte, *potencialidad* es la «capacidad de la potencia, independiente del acto».¹⁴

Sobre dichas precisiones lingüísticas, y partiendo de la premisa de que estos términos no tienen una significación especial en materia tributaria, queda claro que para el SII entre *aptitud* y *potencialidad* hay una diferencia de grado: la primera atiende al resultado propiamente tal, mientras que la segunda a la probabilidad de producir dicho resultado. En otras palabras, al contrario de la interpretación bajo la antigua redacción del inciso primero del artículo 31 de la LIR, la entidad fiscalizadora reconoce que hoy un gasto, para ser necesario, no requiere una relación causa-efecto con un ingreso.¹⁵

¹² RAE, *Diccionario de la lengua española*, s. v. «aptitud», <https://dle.rae.es/aptitud>.

¹³ RAE, *Diccionario de la lengua española*, s. v. «apto», <https://dle.rae.es/apto>.

¹⁴ RAE, *Diccionario de la lengua española*, s. v. «potencialidad», <https://dle.rae.es/potencialidad>.

¹⁵ Dicha relación de causalidad se exigía por el SII cuando señalaba que, para que un gasto fuera necesario y pudiera deducirse de la renta bruta, debe tratarse de «gastos necesarios, entendiéndose por tales aquellos desembolsos de carácter inevitable u obligatorio en relación con el giro del negocio, sin considerar solamente la naturaleza del gasto, sino que, además, su monto, es decir, hasta qué cantidad el gasto es necesario para producir la renta. Asimismo, deben reunir la doble condición de ser comunes, habituales y regulares por una parte, y por otra, inevitables, obligatorios, imprescindibles o indispensables para producir la renta». Así se pronuncia el SII en diversos oficios, como el Oficio 336, del 24 de febrero de 2010; Oficio 1.373, del 27 de abril de 2009; y Oficio 1.726, del 15 de mayo de 2009.

En efecto, la Circular admite que no solo calificará como gasto aceptado aquel desembolso que genera una renta gravada con impuesto de primera categoría en el mismo ejercicio en el cual se deduce, sino que podrán aceptarse como tal los que tengan la capacidad para generar dicha renta, sea en el mismo o en futuros ejercicios, aunque resulte después que no hubo ingreso vinculado a ese desembolso.

Lo anterior tendrá un correlato en la labor fiscalizadora del fisco, pues pone fin, en este punto, a la interpretación del SII previo a la modificación de la ley en esta materia, al permitir utilizar partidas de gastos que antes, por no estar asociadas a rentas afectas a impuestos de primera categoría, no se podían rebajar en la determinación de impuestos, pero que hoy, con la nueva definición —que comprende la aptitud y potencialidad del gasto—, sí podrían serlo.

Confirma este razonamiento la aplicación que la propia Circular hace del nuevo concepto de gasto necesario. Habla de los «gastos relacionados con proyectos empresariales que interese desarrollar en que existe una razonable vinculación entre el desembolso y la finalidad o propósito previsto por el contribuyente al momento de efectuar dicho desembolso, pero que si, en definitiva, ese propósito o finalidad se frustra, ello no torna en innecesario el gasto»; y luego agrega, como ejemplos de estos, gastos para mantener o fidelizar clientes; gastos para profundizar la participación en el mercado; y gastos para explorar la posibilidad de realizar nuevos proyectos o actividades económicas.

Respecto de lo anterior, observamos que tanto la nueva norma como la Circular no se hacen cargo del tratamiento que debe darse a aquellos desembolsos que, por su naturaleza, no cumplen con el requisito de necesarios para producir renta en el mismo ejercicio en que se efectúan —no pudiendo ser deducidos de la determinación de la LIR—, pero que generan esas rentas en ejercicios posteriores. Caso que no ha sido —hasta el momento— identificado y analizado por el ente fiscalizador.

Eventualmente, de presentarse esta situación, advertimos que se generaría un importante nivel de incertidumbre para los contribuyentes. En efecto, surgen dudas del todo razonables sobre si acaso deberán rectificar su declaración, ajustar su determinación de renta futura, o si, en el ejercicio en que se produjo el gasto y fue considerado como rechazado, cuál será el efecto sobre el impuesto único y el impuesto adicional ya pagado en dicho periodo y sobre el 40% ya pagado sobre dicho gasto rechazado.

1.2.2. La razonabilidad del gasto como otra característica de su necesidad

Continuando con el análisis del concepto de gasto necesario, la Circular hace referencia a su *razonabilidad*, aunque ese requisito no se desprenda del tenor literal del artículo 31 de la LIR, antes o después de la ley.

Este requisito no está contenido, ni menos aún definido en la norma tributaria, por lo que, recurriendo al elemento gramatical de interpretación, y aplicando una vez más el artículo 19 del Código Civil, diremos que el *Diccionario de la lengua española* define *razonable*, en su primera acepción, como algo adecuado, conforme a la razón; mientras en que en su segunda acepción lo define como algo proporcionado o no exagerado.¹⁶

Para determinar la razonabilidad del gasto, la Circular no se remite a su definición gramatical, sino que distingue las operaciones entre partes relacionadas y las no relacionadas. Para el caso de operaciones entre partes no relacionadas, según la Circular, el SII debería abstenerse de cuestionar la razonabilidad de un gasto, a menos que tenga razones fundadas y antecedentes suficientes para estimar que no existen intereses contrapuestos. Para las operaciones entre partes relacionadas la lógica es la inversa, pues afirma que debe acreditarse ante el SII un interés contrapuesto, propio de transacciones entre terceros independientes.

Agrega el SII que, para establecer esta razonabilidad, debe analizarse cada caso concreto, considerando factores como

valores o precios de mercado, la liquidez o relación deuda capital que tenga la misma —la deuda que se pretende deducir como gasto—, la existencia de una estrategia o plan de negocios o de ejecución de un nuevo proyecto, las características de operaciones previas (si las hubiera), entre otros elementos de análisis.

Vemos así que el SII, además de considerar los intereses de las partes involucradas en la operación, analiza también la razonabilidad desde dos puntos de vista: como una característica cuantitativa y cualitativa del gasto.

Desde un punto de vista cuantitativo, el SII se remite al monto de las transacciones, consideración que no hace la norma tributaria, al contrario de la norma internacional de información financiera NIIF 13, detallada más adelante, que sí atiende al monto de las operaciones para establecer su razonabilidad.

Por otra parte, la razonabilidad, entendida como una característica cualitativa del gasto, ya había sido tratada por la jurisprudencia administrativa del SII, a propósito de los motivos por los cuales se realizan los desembolsos (oportunidad), vinculándolos a una relación costo-beneficio, establecida en circulares u oficios antes publicados por el Servicio.

Un ejemplo de lo anterior se puede encontrar en la Circular 24, de 2008, relacionada con el castigo a los créditos incobrables. Se describe en ella cómo debían agotarse prudencial-

¹⁶ RAE, *Diccionario de la lengua española*, s. v. «razonable», <https://dle.rae.es/razonable>.

mente de los medios de cobro de dichos créditos, estableciendo una relación costo-beneficio, virtud de la cual correspondía evaluar si ejecutar acciones de cobro de las deudas pendientes de pago generaba mayores costos que el valor a recuperar.

Lo que si deja en claro la Circular es que la noción que tiene el SII sobre la razonabilidad del gasto es mucho más amplia que la contenida en el *Diccionario de la lengua española*. Por ello, al no haber precisado la ley qué implica el que un gasto sea «razonable», y desprendiéndose de la Circular que el SII tampoco lo entiende en sentido gramatical, recurrimos a la definición contable contenida en las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF 13, que caracterizan al *valor (monto) razonable* como

el precio al que tendría lugar una transacción ordenada para vender el activo o transferir el pasivo entre participantes del mercado en la fecha de la medición en condiciones de mercado presentes (es decir, un precio de salida en la fecha de la medición desde la perspectiva de un participante de mercado que mantiene el activo o debe el pasivo).¹⁷

Según la norma contable financiera, hay razonabilidad en las transacciones comerciales en aquellos valores justos que se mantendrían entre partes de una transacción con intereses independientes y contrapuestos entre sí, participantes de un mismo mercado y con iguales capacidades de negociación.

Como consecuencia de lo expuesto, sostenemos que para la autoridad administrativa el análisis de la razonabilidad del gasto se hace a la luz de estas normas contables financieras, porque si bien no se pronuncia expresamente sobre ello para precisar lo que entiende como *gasto razonable*, el SII refiere a los intereses independientes y contrapuestos de las partes involucradas en la transacción, además de criterios cualitativos y cuantitativos, todos elementos comprendidos en la noción de *valor razonable* contenida en la NIIF 13.

Finalmente, la Circular, al hacer esta distinción entre operaciones entre partes relacionadas y no relacionadas, omite indicar qué norma de relación es la que se aplica para establecer cuándo las partes se entienden vinculadas entre sí. Ante dicha omisión, aplicando el artículo 4 del Código Tributario, cabe remitirse a las normas de relación contenidas en el artículo 8, numeral 17 del mismo Código. Empero, no profundizaremos sobre las normas de relación al escapar de los fines propuestos para el presente trabajo.

¹⁷ NIIF 13, Medición del Valor Razonable, IFRS Foundation 2019, <https://www.ifrs.org/-/media/project/pir-ifs-13/published-documents/request-for-info-pir-ifs-13-espana.pdf>.

1.2.3. La culpa como un elemento de la razonabilidad del gasto necesario según el SII

Al tratar la razonabilidad del gasto como un requisito para calificarlo como necesario, la Circular refiere a la *culpa* del contribuyente, manifestando: «No procede considerar como gastos necesarios para producir la renta aquellos que tengan como causa la culpa leve o grave del contribuyente (se excluyen los casos de culpa levísima)».

En esta declaración, la autoridad indica que, conforme con la presunción de buena fe del artículo 8 bis, numeral 19 del Código Tributario, se entiende que un contribuyente se comporta en sus negocios como una persona mediana, esto es, ni la especialmente cuidadosa ni la groseramente descuidada. Sin embargo, ello será así «salvo que [el SII] cuente con antecedentes suficientes y fundados para estimar que los hechos que sustentan el gasto configuran una actuación con culpa leve o grave».

Esta interpretación administrativa deja entrever que el SII puede pronunciarse sobre el «hecho» que sustenta el desembolso del contribuyente y, verificado que este obedece a un comportamiento culpable, entendiéndose por tal el ejecutado sin la diligencia de una persona mediana, puede rechazar el gasto.

Resulta, por tanto, determinante establecer el sentido y alcance que el SII pretende dar a la culpa en esta materia, porque la Circular, en este punto, se remite al artículo 44 del Código Civil, y en especial a la definición de *culpa leve* contenida en su inciso tercero.¹⁸

La Circular sostiene que el modelo abstracto de la culpa leve, como se encuentra definido en el Código de Bello, constituye el «estándar de comportamiento general que cabe suponer de los contribuyentes». En el siguiente apartado veremos cómo el Servicio, al tratar la culpa de esta forma y pronunciarse en términos categóricos sobre el tópico, está extendiendo el deber de diligencia propio a todo contribuyente más allá del que corresponde legalmente, desatendiéndose del tratamiento que de la culpa se hace en nuestro ordenamiento jurídico.

1.2.4. Problemas que presenta la interpretación de la Circular sobre la culpa del contribuyente al incurrir en un gasto

Adelantamos que el modelo de diligencia, sobre el que discurre la Circular para hablar de la culpa del contribuyente, es el de culpa leve contenido en el artículo 44 del Código Civil. Respecto a las precisiones contenidas en dicha norma, existe una antigua discusión, centrada en los efectos de la culpa en responsabilidad contractual y extracontractual.

¹⁸ «Culpa leve, descuido leve o descuido ligero es la falta de aquella diligencia y cuidado que los hombres emplean ordinariamente en sus negocios propios».

Un sector de la doctrina entiende que la definición de culpa leve, contenida en el artículo 44, sería de aplicación general, sin estar limitada a las obligaciones de naturaleza contractual, pues existirían razones históricas y sistemáticas para afirmar que el estándar de cuidado exigido a todos los ciudadanos y, por tanto, a todo contribuyente, es el de culpa leve, tal cual se encuentra conceptualizada en el artículo 44 del código sustantivo;¹⁹ este sería el criterio de la autoridad administrativa al tenor de la Circular.

En la vereda de enfrente están quienes sostienen que esta clasificación y, con ello, las definiciones contenidas en el artículo 44, solo tendría aplicación para la responsabilidad contractual. Afirman que la culpa admite graduación únicamente ante la existencia de un vínculo jurídico previo, propio de un contrato, en que las partes pueden imponerse libremente distintos niveles de cuidado, según su propio interés. Por el contrario, en la responsabilidad extracontractual el deber de cuidado se impone por el ordenamiento jurídico, como manifestación del principio general del derecho, conocido bajo el aforismo *alterum non laedere*, según el cual nadie puede causar injustamente daño a otro.²⁰

La importancia de esta discusión doctrinaria para nuestro análisis, más que zanjar la contienda por una u otra postura, es patentar que la culpa no tiene un tratamiento unitario en nuestro ordenamiento jurídico, como ocurre para el caso de la responsabilidad contractual, en que, ante el silencio de las partes, la ley suple su voluntad imponiendo un deber de cuidado según quien reporte beneficio de la convención, en contraposición a lo que sostiene la Circular cuando eleva a la categoría de un deber general de diligencia a la culpa leve sin distinción alguna.

En efecto, el artículo 1.547, inciso primero del Código Civil señala:

El deudor no es responsable sino de la culpa lata en los contratos que por su naturaleza solo son útiles al acreedor; es responsable de la leve en los contratos que se hacen para beneficio recíproco de las partes; y de la levísima, en los contratos en que el deudor es el único que reporta beneficio.

Conforme con el artículo recién transcrito, para el caso de un contrato, dejando de lado la discusión sobre la aplicación del principio de la autonomía de la voluntad en la configuración de la obligación tributaria, la ley define un deber de diligencia inherente a toda convención que, dispuesto por el legislador, cabe entenderlo como la regla general en materia contractual.

¹⁹ Enrique Alcalde Rodríguez, *La responsabilidad contractual: Causa y efecto de los contratos y sus obligaciones* (Santiago: Ediciones UC, 2018), 330.

²⁰ Alcalde Rodríguez, *La responsabilidad*, 330. En el mismo sentido, René Ramos Pazos, *De la responsabilidad extracontractual* (Santiago: Legal Publishing, 2008), 15.

Otro tanto ocurre con los gastos asociados a un régimen de responsabilidad objetiva. En los casos de responsabilidad objetiva, las erogaciones que se realicen bajo dicho contexto no implican calificar la diligencia con que el contribuyente incurrió en ellas. En algunos casos se llega incluso a responder ante el caso fortuito o fuerza mayor, como ocurre en el uso de instalaciones nucleares, en que la Ley 18.302, de Seguridad Nuclear, establece que la responsabilidad por los daños nucleares causados por la explotación de dichas instalaciones será objetiva, obligando a responder por el caso fortuito o fuerza mayor, a menos que el accidente nuclear se deba a hostilidades de conflicto armado exterior, insurrección o guerra civil.²¹

En uno y otro caso, vemos que el deber de diligencia impuesto por la ley es completamente distinto al de culpa leve, dispuesto por la Circular. Por ello, aplicar la interpretación del Servicio sin considerar estas excepciones legales, que imponen un distinto deber de cuidado, llevaría a contravenir normas expresas, imponiendo por vía administrativa un deber distinto al requerido por el ordenamiento jurídico.

Si bien convenimos con que el SII, al remitirse a la culpa leve como el estándar de cuidado general, está adhiriendo a una doctrina y jurisprudencia mayoritaria, lo hace sin distinguir que esta regla general admite numerosas excepciones, en especial a propósito de la culpa, en que nuestro ordenamiento efectúa un tratamiento inorgánico de la institución.

Esto nos lleva a lo dicho sobre el «espíritu general de la legislación» en la interpretación y aplicación de la norma al caso concreto. Al proponer esta reforma, el Ejecutivo fue claro en su pretensión de buscar seguridad jurídica. Ocurre que el deber de diligencia, propio a la culpa leve, se articula a partir de un modelo abstracto, caracterizado por el comportamiento exigible al hombre razonable o buen padre de familia que, puesto en una situación de hecho concreta, actúa de una forma determinada.²² Dicho modelo es objetivo en su formulación normativa, pero casuístico en su aplicación práctica, porque debemos determinar para cada situación particular qué es lo que un hombre razonable y prudente, puesto en la misma situación, habría hecho.

El efecto que se sigue de permitirle a la autoridad fiscal cuestionar la diligencia del contribuyente a propósito de los gastos, es que se diluye la seguridad jurídica que tanto buscó el nuevo concepto de gasto necesario. La aplicación práctica del modelo de diligencia, propio de la culpa leve, supone determinar el cuidado, del que llamaremos *contribuyente diligente*, para cada desembolso sujeto a fiscalización.

²¹ Enrique Barros Bourie, *Tratado de la responsabilidad extracontractual* (Santiago: Jurídica, 2010), 472-473.

²² Barros Bourie, *Tratado...*, 80-81.

Determinar el cuidado de este contribuyente diligente, para cada gasto concreto, conlleva una falta de previsibilidad, porque no sería posible adecuar la conducta a un criterio normativo determinado si, bajo el velo de la diligencia del hombre razonable, circunstancias de hecho distintas pueden suponer que un mismo gasto, por un mismo contribuyente, sea aceptado o rechazado. Agrava esta situación el hecho de que quien certificará esta circunstancia (la diligencia del gasto), según se desprende de la Circular, sería nada menos que el mismo SII, esto es, quien por imperativo legal se encuentra llamado a supervigilar la recaudación fiscal y, por lo mismo, tiene el mayor interés en que el menor número de gastos sean deducidos de la renta bruta.

Muestra de cómo se diluye la seguridad jurídica en materia de gastos, en caso de admitir que sea el SII quien fije el deber de diligencia para efectos tributarios, se ve en el tratamiento de la culpa que hace la Circular, en que califica como necesarios gastos que, de aplicar el modelo de culpa leve como lo entiende el Servicio, deberían ser catalogados como gastos rechazados, pues responden a una actuación negligente del contribuyente.

En efecto, afirma la Circular que constituye un gasto necesario, relacionado con el desarrollo de actividades que traen aparejados riesgos para el contribuyente, la «responsabilidad de la empresa por acciones de sus trabajadores o de trabajadores subcontratados, durante la jornada de trabajo». Dicha hipótesis corresponde a lo que se conoce como *responsabilidad por hecho ajeno*, sobre el cual la doctrina y jurisprudencia han dicho: «Quien tiene bajo su dependencia o cuidado a una persona que le debe obediencia, está obligado a vigilarla para que no cause daños»;²³ a lo que agregan los autores: «Es incorrecto hablar de responsabilidad por el hecho ajeno. El que tiene bajo su cuidado o dependencia a una persona que causa daño, no responde del hecho de esta, sino del suyo propio, cual es la falta de vigilancia que sobre ella debía ejercer».²⁴

A partir de lo anterior, cuando la Circular reconoce a este como un gasto aceptado, incurre en una contradicción, pues el régimen de responsabilidad por hecho ajeno conlleva culpa del empleador o principal por los hechos de su trabajador o dependiente; culpa que se refleja en su falta de vigilancia al actuar de sus subordinados. Por ello, si la culpa leve es, sin más, el deber de diligencia que —según el SII— corresponde exigir a todo contribuyente, este gasto no puede ser aceptado, al contrario de lo que señala la autoridad, porque aquí existe la falta de aquella diligencia y cuidado de una persona mediana.

²³ Arturo Alessandri Rodríguez, *De la responsabilidad extracontractual en el derecho civil chileno* (Santiago: Jurídica, 2015), 221.

²⁴ Alessandri Rodríguez, *De la responsabilidad...*, 221.

2. EFECTO DEL NUEVO CONCEPTO DE GASTO NECESARIO EN EL TRATAMIENTO ADMINISTRATIVO DE LOS GASTOS ESPECIALES, REGULADOS EN EL ARTÍCULO 31, INCISO CUARTO, NUMERALES 3, 13 Y 14 DE LA LIR

Como hemos venido desarrollando, las modificaciones introducidas por la ley al artículo 31 de la LIR han supuesto la incorporación de un concepto de *gasto necesario*, además de añadir nuevos numerales a su inciso cuarto. Sin embargo, la estructura de dicho artículo 31, antes y después de la referida ley, sigue siendo la misma: una regulación genérica en el inciso primero y, a continuación, en sus incisos segundo, tercero y cuarto, regulaciones específicas en materia de gastos.

A propósito de los cambios introducidos al inciso cuarto del artículo 31 de la LIR, además de agregar numerales 13 y 14; hacer modificaciones significativas en materia de pérdidas de arrastre y gastos por reutilización y reciclaje (numeral 3); e introducir cambios en materia de créditos incobrables (numeral 4), sustituyó la redacción que encabezaba este inciso cuarto, el cual, antes de la reforma, decía: «Especialmente procederá la deducción de los siguientes gastos, en cuanto se relacionen con el giro del negocio», mientras que hoy señala:

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

La modificación en comento no es menor, pues, como manifiesta el propio Servicio en este punto,

se reemplazó el encabezado del inciso cuarto con el propósito de aclarar que la ley contempla gastos especiales, los cuales, por su naturaleza, son deducibles, incluyendo casos donde se cumplen los requisitos generales establecidos en el inciso primero del artículo 31 y otros en que dichos requisitos no se cumplen, pero igualmente son deducibles.

Estos «gastos especiales»,²⁵ como regla general, deben reunir los requisitos del inciso primero del mismo artículo, pero si en su tratamiento específico se les exime de alguna de esas cualidades, no por ello dejan de ser un gasto necesario.

²⁵ Toledo Zúñiga, «Gastos necesarios...», 140-141.

Compulsando, enfrentamos desembolsos que, de no mediar regulación expresa, no podrían deducirse como tales. Son un verdadero puerto seguro para el contribuyente, entregándole un tratamiento tributario equivalente al de un gasto necesario, aun cuando no cumplan con todos los requisitos de la definición legal, en la medida que dicho desembolso corresponda a alguno de los supuestos enumerados en el inciso cuarto del artículo 31 de la LIR.

Sin embargo, somos de la opinión de que, si bien las modificaciones efectuadas al encabezado del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR suponen que los gastos especiales pueden estar exentos de cumplir alguno de los requisitos de la definición de gasto necesario —por tanto, su consagración especial—, en ningún caso podrían ser liberados de cumplir con todos ellos, pues admitir la hipótesis contraria contravendría el tenor literal de este inciso cuarto.

A continuación, comentaremos la interpretación administrativa que el SII efectúa en la Circular de los «gastos especiales», contenidos en el artículo 31, inciso cuarto, numerales 3, 13 y 14.

2.1. Gastos consistentes en pérdidas del año comercial y ejercicios anteriores, así como en reutilización o reciclaje de diferentes bienes, consagrado en el numeral 3 del artículo 31 de la LIR

El numeral 3 se refiere, por un lado, a las pérdidas del negocio o empresa y, por otro, a ciertas deducciones que llamaremos *gastos por reutilización o reciclaje*. Estos últimos responden a la incorporación que hizo la ley a este número de los nuevos párrafos segundo, tercero y cuarto.

En cuanto a las pérdidas, podría pensarse que hay un cambio en el orden de imputación, estableciéndose que aquellas que provengan de ejercicios anteriores podrán deducirse en el ejercicio inmediatamente siguiente y así sucesivamente, siempre que concurren a su respecto los requisitos generales de los gastos establecidos en el artículo 31 de la LIR. No obstante, estamos estrictamente ante una eliminación de los pagos provisionales de utilidades acumuladas.

Sobre este punto, la Circular expresa que todos los requisitos generales son plenamente aplicables a las pérdidas, y en cuanto a que este sea necesario para producir la renta, establece una relación con el artículo 8 transitorio de la ley, que determina la vigencia de las modificaciones a la LIR a partir del 1 de enero de 2020, respecto de hechos ocurridos desde esa fecha. A partir de esto, la Circular concluye que la pérdida de arrastre debe necesariamente

examinarse y acreditarse considerando los requisitos legales e instrucciones vigentes durante el ejercicio comercial correspondiente a la deducción como gasto de dicha pérdida de arrastre, ya que la deducción de la pérdida de arrastre como gasto en el respectivo ejercicio comercial corresponde al hecho cuya ocurrencia hace referencia la ley.

Entendemos, pues, que cada año que vayamos a deducir una pérdida de arrastre como gasto para determinar la LIR, deberemos atender a las normas e instructivos vigentes en ese momento exacto de la deducción. Lo cierto es que esta conclusión de la autoridad administrativa no es ajena a la forma como normalmente se aplican las normas ante un cambio legislativo, según los principios generales sobre retroactividad de las leyes.

De gran relevancia es que las rentas que se perciban a título de dividendos o retiros que provengan de otras empresas no se imputarán a las pérdidas de la empresa que los recibe, y que el monto del impuesto de primera categoría asociado a ellos se controlará en el registro de saldo acumulado de créditos. Esta modificación, junto con la eliminación del antiguo párrafo quinto, suprime lo que conocemos como *pago provisional de utilidades acumuladas*, consistente en entender el impuesto de primera categoría asociado a aquellos retiros y dividendos como un pago provisional, pudiendo solicitar la devolución o imputación de dicho impuesto, pagado sobre estas utilidades que son absorbidas por la pérdida tributaria.

Pero la reforma, en este punto específico, tiene una vigencia diferida en el tiempo, entrando en vigor plenamente el 1 de enero de 2024 respecto de retiros y dividendos percibidos desde esa fecha. Para el tiempo intermedio, esto es, los años tributarios 2021 a 2024, se permite la imputación de las pérdidas a rentas recibidas a título de retiros o dividendos, afectos a impuestos finales, según los porcentajes indicados en dicha disposición transitoria.²⁶

Creemos que esta modificación tendrá un importante impacto en la estructuración de los grupos económicos y *holdings* en el país. No obstante, este importante cambio en materia de pérdidas de arrastre no ha sido en particular tratado por la Circular, más allá de solo consignar su existencia, cuestión que nos impide pronunciarnos —al tenor del presente trabajo— sobre si hay o no criterios administrativos diferentes o iguales a los ya consignados.

²⁶ Para el año comercial 2020, el 90% de las rentas o cantidades que se perciban a título de retiros o dividendos de otras empresas o el 90% de la pérdida, la cantidad que sea menor. Para el año comercial 2021, el 80%. Para el año comercial 2022, el 70%. Para el año comercial 2023, el 50%.

Ahora bien, donde ha existido un tratamiento más detallado en la Circular es respecto de lo que hemos llamado *gastos de reutilización y reciclaje*, en cuanto a que la reforma incorporó los nuevos párrafos segundo, tercero y cuarto del número en comento. Estas modificaciones incluyen tres gastos factibles de deducir, así como una sanción.

En primer lugar, se autoriza la deducción del costo tributario de determinados bienes cuya comercialización se ha tornado inviable, pero que mantienen sus condiciones para consumo o uso, y que sean entregados gratuitamente a instituciones sin fines de lucro inscritas ante el SII para su distribución gratuita, consumo o utilización entre personas naturales de escasos recursos.

Al efecto, la norma exige que la comercialización de dichos bienes sea inviable por razones de plazo, desperfectos o fallas en su fabricación, manipulación o transporte, por modificaciones sustantivas en las líneas de comercialización, que conlleven la decisión de productores y vendedores de eliminar tales bienes del mercado. Todas estas circunstancias deben ser acreditadas fehacientemente ante el Servicio, según lo expresado por la norma.

La Circular en estudio destaca una realidad que también hemos constatado. La Circular 60, del 28 de diciembre de 2018, refundió las anteriores Circular 54, del 2 de octubre de 2009, Circular 39, del 13 de julio de 2018, y Circular 42, del 9 de agosto 2018, las cuales ya permitían la deducción del costo tributario de los alimentos, pañales y productos de aseo e higiene, cuando fueran entregados gratuitamente a instituciones sin fines de lucro. De esta forma, la Circular 60 de 2018 tuvo por objeto evitar la destrucción de productos susceptibles de ser utilizados, sin riesgo, y extender el tratamiento tributario consagrado a nuevos productos. En consecuencia, se permitió la deducción como gasto de las pérdidas generadas como resultado de la entrega gratuita de estos bienes, los que son castigados contablemente con cargo a resultado, teniendo como referencia su costo tributario; ello, siempre que se cumplieran los requisitos enunciados en la Circular 60.

Pues bien, la Circular en estudio reproduce casi completamente los requisitos indicados por el Servicio, aunque incorpora una prevención expresa en cuanto que, dado que los productos a entregar deben ser aptos para su consumo y utilización, será posible destruirlos conforme a reglas generales cuando su entrega suponga un actuar negligente de quien incurrirá en ella, cuando sabe —o no puede menos que saber— que no son aptos para el uso o consumo.

Creemos, entonces, que la norma tomó el criterio administrativo ya fijado y lo consagró en el texto legal para ampliarlo a otro tipo de bienes, a saber, alimentos destinados al consumo de mascotas, productos de higiene y aseo personal, productos de aseo y limpieza, libros, artículos escolares, ropa, juguetes, materiales de construcción, entre otros, que correspondan a bienes de uso o consumo cuyas características y condiciones ya se encontraban determinados por la autoridad tributaria.

Además de esta ampliación, encontramos una diferencia entre lo indicado y la norma actual en la inclusión, en el párrafo tercero, de especialidades y productos farmacéuticos autorizados por el Ministerio de Salud, entregados a establecimientos asistenciales públicos o privados para ser dispensados gratuitamente a los pacientes. Aunque la norma los consagra como un nuevo párrafo, la Circular los trata con las mismas exigencias que los productos del párrafo segundo, por lo que se regulan en forma equivalente.

Continúa el nuevo párrafo cuarto introduciendo una sanción a la destrucción voluntaria de materias primas, insumos o bienes procesados o terminados, que puedan ser entregados gratuitamente en idénticos términos que los bienes del párrafo segundo y tercero de la ley. El costo tributario de estas materias primas, insumos o bienes procesados o terminados puede ser deducido como gasto en los mismos términos anteriores, con una especial consideración: si dichos productos son factibles de ser entregados gratuitamente, pero el contribuyente decide en forma voluntaria destruirlos, no será aceptado como gasto —en cuanto pérdida— el costo tributario de dichos bienes destruidos e, incluso más, se afectará con el impuesto único del artículo 21 de la LIR, considerándolo expresamente como un gasto rechazado.

A diferencia de los casos anteriores, no estamos ante productos cuya comercialización es inviable, sino de productos sometidos a las normas sobre gestión de residuos contemplado en la Ley 20.920, que tiene por objeto disminuir la generación de residuos y fomentar su reutilización, reciclaje y otro tipo de valorización. En consecuencia, al contrario de lo que ocurre con las hipótesis de los párrafos segundo y tercero, en este caso podemos encontrarnos con bienes que no mantengan sus condiciones para consumo o uso, pero que, debiendo ser reciclados o reutilizados, el contribuyente opta por entregarlos gratuitamente en virtud de esta regla y deducirlos como gasto.

Todos los bienes indicados forman parte del inventario del contribuyente como un activo, sobrevalorando las cuentas del balance si es que no se utilizan y mantienen por tiempo indeterminado. Por ello, su entrega gratuita podría permitir depurar las cuentas, sacando esos bienes inmovilizados del inventario, lo que eventualmente generaría un doble efecto impositivo, al permitir disminuir el capital propio tributario, además de generar un gasto; esto podría constituir un incentivo importante para los contribuyentes.

La Circular precisa que el contribuyente no está obligado a entregar gratuitamente aquellas materias primas, insumos o bienes procesados o terminados que: i) puedan ocasionarle algún tipo de responsabilidad; ii) deban reincorporarse a los procesos productivos; y iii) cuya entrega suponga mayores costos o gastos, excesivos en comparación con su valor. En relación con este último requisito, recordamos lo ya dicho sobre la razonabilidad del gasto, en particular, el criterio cualitativo que desarrollamos, observando que el SII en este punto aplica precisamente la relación costo-beneficio que se ocupó de incorporar al interpretar el inciso primero del artículo 31 de la LIR.

De lo que venimos diciendo emana que la Circular nos entrega, por descarte, una definición de *destrucción voluntaria* solo para efectos de gasto necesario y únicamente respecto de los bienes acogidos a la Ley 20.920 sobre gestión de residuos, en cuanto aquella solo puede ser de este carácter cuanto no exista ningún impedimento de los recién enumerados en la entrega. En esas condiciones no puede sancionarse al contribuyente por la destrucción no voluntaria, en cumplimiento con los requisitos de la Circular 3 de 1992.²⁷

Por último, la Circular señala que, al hacer la ley una remisión solo al impuesto único que establece el inciso primero del artículo 21 de la LIR, es irrelevante si los bienes voluntariamente destruidos generen o no un beneficio directo o indirecto para los relacionados a la empresa o sus propietarios, dado que se entiende que los demás incisos del referido artículo resultarían inaplicables.

Lo señalado por el SII nos lleva a plantearnos la duda acerca de si se está tipificando un nuevo gasto rechazado especial, fuera del artículo 21 de la LIR, o bien solo se le aplicará la tasa contenida en dicho artículo, sin entrar a calificar la naturaleza del desembolso. Ello, en atención a que la Circular llega a la conclusión de que solamente se aplicaría el impuesto único del artículo 21 de la LIR, porque para este gasto específico la ley se remite al inciso primero de dicho artículo, sin considerar los numerandos i) y ii) del mismo inciso. Lo anterior nos parece que es una lectura en extremo literal de la remisión normativa, toda vez que los incisos están compuestos por su texto completo que, como es el caso, incluye los numerandos que lo integran.

En este sentido, la interpretación que hace el SII tiene una relevancia notable. De seguirse, efectivamente no sería relevante el beneficio directo o indirecto que pudieran reportar los propietarios o relacionados de la empresa, ya que jamás se entraría a evaluar esta circunstancia para determinar si aplica o no el impuesto sanción de dichos desembolsos. Por el contrario, de entender que la remisión que hace la norma al inciso primero es a este en su totalidad, incluyendo los numerandos, la respuesta sería contraria a la pretendida por el SII en la Circular, pues ciertamente adquiere importancia si estos bienes generan o no el beneficio mencionado.

2.2. Pagos efectuados con motivo de exigencias, medidas o condiciones medioambientales impuestas para la ejecución de un proyecto o actividad y otros casos de gastos aceptados efectuados a la comunidad, consagrado en el inciso cuarto, numeral 13 del artículo 31 de la LIR

Dentro de las modificaciones que la ley introdujo, está un nuevo número dentro del artículo 31, inciso cuarto de la LIR, que consagra como un gasto especial los efectuados con motivo de exigencias, medidas o condiciones medioambientales impuestas para la ejecución de un proyecto o actividad económica y otros casos de gastos efectuados a la comunidad.

²⁷ La Circular 3 de 1992 del Servicio de Impuestos Internos, que imparte instrucciones sobre faltante de bienes de los inventarios del vendedor o prestador de servicios.

Estos desembolsos por lo general son efectuados por contribuyentes que, según su actividad empresarial, generan externalidades negativas al medioambiente o la comunidad cercana. Como consecuencia de dichas externalidades, los contribuyentes deben, dentro del desarrollo de un proyecto y con posterioridad a su ejecución, adoptar medidas paliativas, obligatorias o voluntarias, en beneficio de la comunidad que los rodea y del medioambiente afectado.

Según la jurisprudencia administrativa, estos desembolsos cumplirían con los requisitos generales del gasto, establecidos el inciso primero del artículo 31 de la LIR, pero solo hasta el monto exigido por la autoridad.²⁸ En cuanto a aquella parte de los desembolsos que son considerados adicionales o voluntarios realizados por el contribuyente, ha sido ampliamente cuestionado el requisito de «necesidad» por parte del ente fiscalizador.

Por tradición, el SII solo acepta como gasto necesario aquellas exigencias mínimas que impone la autoridad medioambiental, y deja fuera aquellas mejoras adicionales o voluntarias que busquen favorecer a la comunidad o al restablecimiento del impacto generado por la compañía en el medioambiente.

Esta nueva normativa viene a consagrar estos desembolsos voluntarios o adicionales como gastos aceptados en la determinación del resultado tributario, en la medida que se configuren dos hipótesis, cuales son:

- Aquellos desembolsos que se incurran con ocasión de compromisos ambientales, incluidos antes en el estudio de impacto ambiental, y de la cual la autoridad competente entregue una resolución aprobando el proyecto o actividad a desarrollar.
- Aquellos desembolsos que se incurran a favor de la comunidad y que supongan un beneficio permanente, como, por ejemplo: i) construcciones de obras o infraestructuras de uso comunitario incluyendo equipamiento o mejoras; ii) financiamiento de proyectos educativos o culturales específicos; y iii) otros aportes de similar naturaleza.

De esta forma, la ley ha establecido que estos gastos o desembolsos deban constar en un contrato o convenio, suscrito con un órgano de la administración del Estado, considerando, además, que deben cumplir las siguientes exigencias para la primera hipótesis:

- El contribuyente debe ser titular de un proyecto o actividad aprobada mediante resolución dictada por la autoridad competente.

²⁸ Oficio 888, del 26 de abril de 2017.

- El desembolso debe efectuarse con ocasión de compromisos ambientales incluidos en el estudio de impacto ambiental del proyecto que cumpla con el requisito de la primera hipótesis.

Mientras que, en el caso de los desembolsos de la segunda hipótesis, deben considerarse como requisitos, además, que:

- El desembolso debe ser en favor de la comunidad.
- Suponer un beneficio de carácter «permanente».

De esta manera, estos últimos desembolsos deben efectuarse a través de aportes que otorguen valor a la comunidad, de forma objetiva y concreta, permitiendo ser constatados tanto por los órganos competentes y la propia comunidad, por sí solos.²⁹

Por su parte, la ley, mediante el órgano de la administración del Estado con el cual se deba suscribir el contrato, busca evitar que se realicen aportes en forma inorgánica o inconsistente respetando los intereses de las comunidades locales y no particulares, además de actuar como garante del uso de los recursos y su destino.

Para esto, la norma ha limitado la cuantía de los gastos hasta el mayor monto entre los siguientes valores:

- La suma equivalente al 2% de la renta líquida imponible del ejercicio respectivo.
- El 1,6 por 1.000 del capital propio tributario de la empresa.³⁰
- El 5% de la inversión total anual que se efectúe en la ejecución del proyecto empresarial sujeto a exigencias medioambientales.

Por consecuencia, aquella parte por sobre el límite señalado no será aceptado como un gasto necesario para producir la renta, debiendo evaluarse si se aplica lo dispuesto por el artículo 21 de LIR, esto es, un desembolso realizado por o para un relacionado del socio o accionista, aplicándole el 40% o solo considerándose como no aceptado el gasto afectándolo con la tasa general de impuesto de primera categoría.³¹

²⁹ Circular 53 del Servicio de Impuestos Internos, 10 de agosto de 2020, p. 27.

³⁰ Determinado al término del ejercicio en la forma dispuesta por el artículo 41 de la LIR.

³¹ Circular 53 del Servicio de Impuestos Internos, 10 de agosto de 2020, p. 29.

2.3. DESEMBOLSOS O DESCUENTOS ORDENADOS POR ENTIDADES FISCALIZADORAS, CUANDO DICHA OBLIGACIÓN LEGAL NO SUPONGA PROBAR LA NEGLIGENCIA DEL CONTRIBUYENTE; REPOSICIÓN O RESTITUCIÓN DE PRODUCTOS O BONIFICACIÓN O DEVOLUCIÓN DE CANTIDADES PAGADAS A CLIENTES O USUARIOS EN LOS TÉRMINOS DE LOS ARTÍCULOS 19, 20 Y 21 DE LA LEY 19.496; Y DESEMBOLSOS, EN CUMPLIMIENTO DE UNA TRANSACCIÓN JUDICIAL O EXTRAJUDICIAL O CLÁUSULA PENAL

Otra de las innovaciones que introdujo la ley en materia de gastos especiales es el artículo 31, inciso cuarto, numerando 14 de la LIR, que vino a consagrar un gasto especial completamente nuevo, al mismo tiempo que puso término a una posición sostenida del SII, quien había calificado históricamente estos gastos como gastos rechazados.

Este artículo 31, inciso cuarto, numeral 14 de la LIR, contempla tres hipótesis distintas, que pasaremos a comentar en el mismo orden en que los trata la Circular.

2.3.1. Desembolsos o descuentos ordenados por entidades fiscalizadoras en cumplimiento de una obligación legal para compensar el daño patrimonial a sus clientes o usuarios, cuando dicha obligación no exija probar negligencia del contribuyente

Este primer caso trata situaciones muy acotadas, como son los gastos en que incurren las compañías eléctricas, resultado de las rebajas o compensaciones que debían entregar a los consumidores, frente a la interrupción o suspensión del suministro de energía eléctrica, cuando este no fue autorizado por la autoridad. Dichas rebajas o compensaciones fueron calificadas históricamente como gastos rechazados,³² pero hoy la Circular los reconoce como un gasto aceptado.³³

La lógica subyacente a este nuevo gasto especial es la característica inherente a un régimen de responsabilidad objetiva, cual es, imponer responsabilidad con prescindencia de cualquier consideración sobre la culpa del obligado o responsable. Un régimen como este «tiene lugar en el ámbito del riesgo que la ley atribuye a quien desarrolla una cierta actividad», de manera que «lo determinante es que el daño cuya reparación se demanda sea una materialización de ese riesgo»,³⁴ con prescindencia de la culpa de quien generó el riesgo y, con ello, el eventual daño.

³² Oficio 490, 12 de marzo de 2013; en similar sentido, Oficio 2.491, 6 de julio 2005.

³³ Circular 53, 10 de agosto de 2020, del SII, p. 29

³⁴ Barros Bourie, *Tratado...*, 445.

Entonces, y volviendo al ejemplo de las compañías eléctricas, la razón por la cual la Circular no puede más que aceptar estos gastos como necesarios es que, aplicando el artículo 31, inciso cuarto, numeral 14 de la LIR, estamos hablando de una obligación impuesta por la Ley 18.410 a las compañías eléctricas, con independencia de que el corte del suministro de energía sea responsabilidad de la compañía o de terceros.³⁵

Ahora, aun cuando la voluntad del legislador fuera aceptar como gastos desembolsos realizado en el contexto de un régimen de responsabilidad objetiva, el cómo se tipificó legalmente este nuevo gasto especial nos lleva a cuestionar si se cumple ese propósito.

El numeral 14 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR comienza diciendo: «Los desembolsos o descuentos, ordenados por entidades fiscalizadoras». Habla así de *entidad fiscalizadora*, noción que, ni por analogía, podemos hacer sinónimo de un tribunal. Bajo ese supuesto, los desembolsos en estudio solo podrían ser aquellos dispuestos por el Estado, en ejercicio de su potestad sancionatoria, excluyendo casos de responsabilidad objetiva establecidos por medio de una sentencia judicial.

La redacción de la norma desconoce que la responsabilidad objetiva es una cuestión que no se ventila solo ante la administración pública. Existen casos en que intervienen órganos jurisdiccionales, como ocurre en la responsabilidad en los daños causados por la tenencia de animales fieros; el daño causado por las cosas que se arrojan o caen desde la parte superior de un edificio; la derivada responsabilidad de los daños ocasionados por el conductor de un vehículo motorizado, cuando este es una persona distinta del dueño; etcétera.³⁶

En todos los casos citados existe un régimen de responsabilidad objetiva y, en todos ellos, corresponde la intervención de un tribunal de la república determinando el monto de la indemnización correspondiente.

Consecuencia de lo anterior, somos de la opinión de que la norma, al emplear la expresión *entidades fiscalizadoras*, limita su campo de acción, dejando fuera todos aquellos desembolsos impuestos por sentencia judicial en que, sin establecerse negligencia del

³⁵ El inciso primero del artículo 16 B de la Ley 18.410, que crea la Superintendencia de Electricidad y Combustibles, señala: «Sin perjuicio de las sanciones que correspondan, la interrupción o suspensión del suministro de energía eléctrica no autorizada en conformidad a la ley y los reglamentos, que afecte parcial o íntegramente una o más áreas de concesión de distribución, dará lugar a una compensación a los usuarios sujetos a regulación de precios afectados, de cargo del concesionario, equivalente al duplo del valor de la energía no suministrada durante la interrupción o suspensión del servicio, valorizada a costo de racionamiento».

³⁶ Barros Bourie, *Tratado...*, 467-474.

obligado, se ordena un pago como imposición legal de responder a todo evento; cuestión de interés si volvemos a lo dicho en nuestro análisis sobre la culpa del contribuyente al incurrir en un gasto.

Para el caso de la responsabilidad objetiva nos enfrentamos con que, sin mediar culpa grave, leve o levisima, el numeral 14 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR no permite deducirlo como gasto cuando dicho desembolso es impuesto por sentencia judicial; y, conforme con inciso primero del mismo artículo, surgen serias dudas sobre su deducibilidad conforme a la definición allí contenida. En efecto, a propósito de la definición contenida en el citado inciso primero, el problema puede abordarse desde dos perspectivas, con importantes consecuencias en uno u otro caso.

La primera es entender que los gastos incurridos en el contexto de un régimen de responsabilidad objetivo, al tenor del inciso primero del artículo 31 de la LIR, son necesarios, porque, cumpliéndose con todos los requisitos de la norma, no cabe invocar deber de diligencia alguno, al prescindir ley de toda calificación a dicho respecto; en estos casos se omite cualquier reproche sobre el comportamiento del obligado.

Como segunda opción, cabría entenderlos como gastos rechazados, porque, tratándose de un régimen de responsabilidad objetiva, el deber de diligencia está impuesto por la propia ley cuando exige responder a todo evento, de manera que, al infringirse ese deber de cuidado, existe culpa del contribuyente.

Sin embargo, en este último caso, chocamos con la interpretación que el mismo Servicio hace en la Circular sobre el deber general de diligencia exigible a todo contribuyente, pues si existe semejante deber, y al ser infringido no puede deducirse un gasto asociado a dicho incumplimiento, resultaría ilógico rechazarlo en un caso como este, en que no se hace ninguna calificación sobre la prudencia del contribuyente.

2.3.2. Reposición o restitución de un producto, o de la bonificación o devolución pagada a clientes o usuarios, en los términos dispuestos por los artículos 19, 20 y 21 de la Ley 19.496

La segunda hipótesis, expresamente regulada por este numeral 14, es el de la reposición o restitución de un producto, o la bonificación o devolución de cantidades pagadas a los consumidores, al tenor de los artículos 19, 20 y 21 de la Ley 19.496, de Protección de los Derechos de los Consumidores, que consagran la garantía legal en el régimen de responsabilidad civil del proveedor de bienes y servicios.

Esta garantía legal, consagrada en los citados artículos 19, 20 y 21 de la Ley 19.946, debe ejercerse directamente ante el proveedor, sin intermediación judicial previa, requiriendo la reposición, restitución, bonificación o devolución respectiva. Lamentablemente, el establecimiento de un mandato imperativo por la Ley no supone que este se cumplirá de modo indefectible, situación frente a la cual corresponderá a la justicia intervenir exigiendo su cumplimiento forzado.

Enfrentados a un caso como el señalado, en el cual se exige compulsivamente alguno de los derechos establecidos en los artículos 19, 20 y 21 de la Ley 19.496, surge la duda sobre si la intervención judicial es un hecho que incide en que el gasto sea aceptado, según lo indicado en el inciso cuarto del artículo 31 de la LIR.

Planteamos la duda anterior porque el SII, por medio de la Circular, agrega como requisito para aceptar este gasto especial que la reposición o restitución de un producto, o la bonificación o devolución requeridas al proveedor, sean voluntarias.³⁷ Dicho requisito (reposición, restitución, bonificación o devolución voluntaria) no se señala en la norma en comento, sino que es la Circular la que la impone. Convenimos que, en efecto, los derechos conferidos por esta garantía legal a los consumidores se ejercen directamente ante el proveedor, sin intervención judicial, pero ello no obsta a que existan causas judiciales en que se ha requerido el ejercicio de esta garantía en forma compulsiva.

Haciendo una lectura detallada, es posible colegir que el fundamento del SII para imponer como requisito que estas erogaciones se efectúen en forma voluntaria es que la norma pide no medie culpa infraccional del contribuyente. De verse obligado el usuario o consumidor a recurrir a la justicia para hacer efectivo este derecho legal de garantía, existe culpa infraccional de parte del proveedor, pues precisamente es la infracción de dicha garantía legal la que obliga al consumidor a recurrir ante un tribunal para sancionarlo.

Sin embargo, esta interpretación deja de lado una situación que se da en la práctica, cual es que los consumidores, en vez de ejercer este derecho directamente ante el proveedor del bien o servicio, demandan ante el Juzgado de Policía Local. Frente a este caso, en que no debería existir culpa infraccional, porque fue el consumidor quien no ejerció este derecho directamente ante el proveedor, se podría establecer un tratamiento tributario arbitrario respecto de estos contribuyentes, por un hecho que no le es imputable, que les impide cumplir con este requisito de la voluntariedad impuesto por la Circular; más aún cuando no se avizora razón para aceptar o rechazar el gasto en una u otra hipótesis, si la única diferencia es la intervención judicial previa y no el resultado.

³⁷ Circular 53 del Servicio de Impuestos Internos, 10 de agosto de 2020, p. 30.

2.3.3. Los desembolsos acordados entre partes no relacionadas que tengan como causa el cumplimiento de una transacción, judicial o extrajudicial, o el cumplimiento de una cláusula penal

Por último, con esta tercera hipótesis, el artículo 31, inciso cuarto, numeral 14, pone fin a la postura del SII, aceptando como gastos los desembolsos efectuados a propósito de transacciones judiciales o extrajudiciales, así como los derivados del pago de cláusulas penales.

Antes el Servicio solo había aceptado como gasto las transacciones en materia laboral, cuando comprendían sumas que obligatoriamente debían pagarse al trabajador, en aplicación de las normas pertinentes del Código del Trabajo. No obstante, volviendo a lo que fue nuestro análisis de la definición de gasto necesario incorporada por la ley, vimos que el Servicio podría calificar la culpa del contribuyente al efectuar el respectivo desembolso. Esto supone un eventual problema para el caso de que, arribando a una transacción, el contribuyente pretenda deducir el gasto asociado al cumplimiento de dicho contrato, pero se encuentre con que la autoridad califica el desembolso como culpable.

Una transacción no supone reconocer responsabilidad, pero la Circular da a entender que calificar la diligencia del contribuyente, para los efectos de un gasto, sería una circunstancia cuya determinación correspondería al SII en la instancia de fiscalización respectiva.

Luego, siguiendo la postura, según la cual lo declarado y querido por las partes no puede afectar la configuración de la obligación tributaria, vemos un posible conflicto si el SII entiende que un desembolso, en un caso como el descrito, se funda en un hecho ejecutado por el contribuyente con culpa leve o grave.

Situación semejante se nos presenta para el caso de las cláusulas penales, en que por mucho que exista una sanción que, la mayoría de las veces, prescinde de toda calificación sobre la diligencia de quien está obligado, parte de una premisa tácita: un incumplimiento contractual; y las normas del Código Civil nos dicen que todo incumplimiento contractual se presume culpable.

Al precisar cómo este gasto especial cumple o no con los requisitos de la definición general contenida en el inciso primero del artículo 31 de la LIR, el SII señala que debe reunir todos dichos requisitos, salvo el de la necesidad del gasto.³⁸ Con esa afirmación, la Circular nos dice que para el caso de una transacción, judicial o extrajudicial, o el pago de una cláusula penal, el SII no puede calificar la diligencia con la que el contribuyente efectúa el desembolso, aunque aparezca de manifiesto la negligencia, porque como hemos venido estudiando, se atiende a la culpa del contribuyente para calificar a un gasto como necesario.

³⁸ Circular 53 del Servicio de Impuestos Internos, 10 de agosto de 2020, p. 31.

3. CONCLUSIONES

Las modificaciones que introdujo la ley en materia de gastos supusieron cambios significativos, particularmente en lo que dice relación con precisar qué se entiende como *gasto necesario*.

Consecuencia de ello, y como quiso el legislador al proponer la reforma, se obtiene un mayor grado de certeza jurídica para el contribuyente. Sin embargo, ello será así en la medida en que el SII, en ejercicio de su potestad fiscalizadora, respete la intención del Ejecutivo al incorporar un nuevo concepto de *gasto necesario*; cuestión que solo podrá determinarse de la aplicación que la autoridad haga de este nuevo concepto.

En este sentido, advertimos que la Circular introduce elementos adicionales en la calificación de un gasto como necesario, no tratados por la ley, lo que, en nuestra opinión, puede significar restringir, por vía administrativa, un concepto legal que apuntaba a ser más amplio que el ya existente.

Como ejemplo de lo anterior, vemos el tratamiento que la Circular hace del calificativo *razonable*. El sentido y alcance de este adjetivo había sido precisado, en parte, por el SII. Hoy, al tenor de la interpretación contenida en la Circular, vemos en él una noción indeterminada, cuyo contenido puede completar el SII de manera que, dependiendo del cómo vaya precisando qué es lo que se entiende por *razonable*, el Servicio podría utilizarlo para restringir el amplio concepto de gasto necesario, incorporando un grado de incertidumbre que no fue deseado por el legislador.

En este orden de ideas, respecto de gastos que tengan su causa en la culpa del contribuyente, observamos una imprecisión en la interpretación administrativa, al tratar la culpa para fines impositivos trasplantando nociones propias del derecho común, que generan incongruencias al determinar su sentido y alcance; incongruencias que se aprecian en el tratamiento que la misma Circular hace de ciertos gastos no regulados expresamente por el artículo 31 de la LIR; y en otros gastos especialmente regulados en dicho artículo.

Otro problema a considerar ante lo sostenido por la Circular es si corresponde al SII pronunciarse sobre la concurrencia o no este elemento subjetivo de la culpa; y si podría hacerlo incluso por sobre fallos judiciales o la propia ley.

Respecto de los gastos especiales, podemos señalar que, habiéndose incorporado nuevos numerales, estamos ante el primer pronunciamiento del SII a su respecto. Sin embargo, para el caso de los gastos de reutilización y reciclaje, vemos que la norma no hizo más que consagrar los criterios administrativos anteriores, con la salvedad de la sanción a la destrucción voluntaria. En la misma línea, echamos de menos un pronunciamiento más abundante del SII en materia de pérdidas, cuestión que sin duda dará lugar a importantes reestructuraciones societarias.

En relación con los gastos medioambientales, se consagra un nuevo gasto aceptado en la normativa, en la medida que cumpla con los requisitos expresamente enumerados.

Por último, para el caso del nuevo numeral 14 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR, vemos en efecto la imposición de un criterio contrario al de la administración, aceptando gastos que de manera reiterada el SII había calificado como rechazados. No obstante, observamos que tanto en su tipificación normativa, como en su tratamiento en la Circular, se limita los efectos prácticos de este cambio de criterio, al punto que vemos reducida su aplicación. ■

BIBLIOGRAFÍA

- Alcalde Rodríguez, Enrique. *La responsabilidad contractual: Causa y efecto de los contratos y sus obligaciones*. Santiago: Ediciones UC, 2018.
- Alessandri Rodríguez, Arturo. *De la responsabilidad extracontractual en el derecho civil chileno*. Santiago: Jurídica, 2005.
- Barros Bourie, Enrique. *Tratado de la responsabilidad extracontractual*. Santiago: Jurídica, 2010.
- Cabrera Fernández, Annette, Raquel Clavería Rivera y María Magdalena Méndez Medina. «Análisis de los gastos generales del artículo 31 de la Ley de la Renta y de algunos gastos específicos, a la luz de la jurisprudencia judicial y administrativa actual, en relación con la Ley 21.210 que Moderniza la Legislación Tributaria». *Revista de Derecho Aplicado LLM UC* 5 (2020): 1-22. doi: <https://doi.org/10.7764/rda.0.5.10996>
- Ramos Pazos, René. *De la responsabilidad extracontractual*. Santiago: Legal Publishing, 2008.
- Toledo Zúñiga, Patricia Andrea. «Gastos necesarios para producir la renta: Una revisión a las modificaciones introducidas por la Ley 21.210». En *Reforma tributaria 2020: Principales cambios*, coordinado por María Pilar Navarro Schiappacasse y Álvaro Magasich Airola. Valencia: Tirant lo Blanch, 2020.
- Vergara Quezada, Gonzalo. «Gastos necesarios, crítica a una interpretación formalista». *Revista de Derecho Tributario de la Universidad de Concepción* 5 (enero-julio 2019): 126-165.

NORMAS CITADAS

- Decreto Fuerza Ley 1 de 2000, que Fija el texto refundido, coordinado y sistematizado del Código Civil; de la Ley 4.808, sobre registro civil, de la Ley 17.344, que autoriza cambio de nombres y apellidos, de la Ley 16.618, ley de menores, de la Ley 14.908, sobre abandono de familia y pago de pensiones alimenticias, y de la Ley 16.271, de impuesto a las herencias, asignaciones y donaciones.
- Decreto Ley 824 de 1974, Historia de la Ley y sus modificaciones.
- Ley 18.410, que Crea la Superintendencia de Electricidad y Combustibles.
- Mensaje del Ejecutivo con el que inicia el proyecto de ley que moderniza la legislación tributaria, 23 de agosto de 2018.

JURISPRUDENCIA CITADA

- Circular 3 del Servicio de Impuestos Internos, 13 de enero de 1992.
- Circular 24 del Servicio de Impuestos Internos, 24 de abril del 2008.
- Circular 60 del Servicio de Impuestos Internos, 28 de diciembre de 2018.
- Circular 53 del Servicio de Impuestos Internos, 10 de agosto de 2020.
- Corte Suprema, sentencia rol 8.421-2013, 10 de noviembre de 2014.
- Oficio 2.233 del Servicio de Impuestos Internos, 25 de septiembre de 1997.
- Oficio 1.015 del Servicio de Impuestos Internos, 20 de marzo de 2003.
- Oficio 6.346 del Servicio de Impuestos Internos, 12 de diciembre de 2003.
- Oficio 1.118 del Servicio de Impuestos Internos, 4 de marzo de 2004.
- Oficio 3.853 del Servicio de Impuestos Internos, 4 de octubre de 2005.
- Oficio 2.491 del Servicio de Impuestos Internos, 6 de julio de 2005.
- Oficio 1.373 del Servicio de Impuestos Internos, 27 de abril de 2009.
- Oficio 1.726 del Servicio de Impuestos Internos, 15 de mayo de 2009.
- Oficio 336 del Servicio de Impuestos Internos, 24 de febrero de 2010.
- Oficio 490 del Servicio de Impuestos Internos, 12 de marzo de 2013.
- Oficio 888 del Servicio de Impuestos Internos, 26 de abril de 2017.