

EVOLUCIÓN DEL CONCEPTO DE “GASTO NECESARIO” PARA PRODUCIR LA RENTA DE LAS EMPRESAS

CARLOS CASTILLO GONZÁLEZ¹²⁰ Y CRISTÓBAL BASAURE AGUIRRE¹²¹

RESUMEN

El concepto de “gasto necesario” para producir la renta de las empresas, ha evolucionado en el tiempo; tal como consta en la Ley de Impuesto a la Renta, como en la jurisprudencia judicial y administrativa. En efecto, los requisitos del “gasto necesario” se han ido flexibilizando con el tiempo, primero, en razón de diversos pronunciamientos administrativos (entre ellos, la Circular N°5 de 2018), y finalmente, con la promulgación de la Ley N°21.210, la que, dictada en época de pandemia, vino a incluir el concepto de “*aptitud*” para producir la renta, el cual se mantiene hasta hoy.

PALABRAS CLAVES: Gasto Necesario, Evolución, Reformas Tributarias, Renta, Contribuyente, Ley sobre Impuesto a la Renta.

INTRODUCCIÓN

El concepto de “gasto necesario” para producir la renta de las empresas ha evolucionado con el tiempo, sin perjuicio de la existencia de ciertos elementos o criterios comunes que se han mantenido. En efecto, los requisitos o más bien, la estricta correlación entre ingreso-gasto que había sostenido la jurisprudencia del SII, se ha flexibilizado, primero, en razón de diversos pronunciamientos administrativos (entre los cuales se encuentra la Circular N°5 de 2018), y finalmente, con la promulgación de la Ley N°21.210, la que, dictada en época de pandemia, vino a incluir el concepto de “*aptitud*” para producir la renta, el cual se mantiene hasta hoy.

¹²⁰ Abogado, Universidad de Chile. Magister en Estrategia Internacional y Política Comercial, Instituto de Estudios Internacionales, Universidad de Chile. Diplomado en Tributación, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile. Diplomado en Planificación Tributaria, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile. Magister en Dirección y Gestión Tributaria, Facultad de Derecho, Universidad Adolfo Ibáñez.

¹²¹ Abogado, Universidad Adolfo Ibáñez. Diplomado en Análisis y Planificación Tributaria, Pontificia Universidad Católica de Chile.

En ese orden de ideas, es menester dilucidar qué se entendía por “gasto necesario” con anterioridad a la entrada en vigencia de la citada Ley, y si su interpretación generaba controversia a la hora de definir si una erogación califica como *necesaria*.

A modo meramente ejemplar, y sin perjuicio del posterior análisis jurisprudencial, la CS había arribado en distintos fallos a la conclusión de lo que se entendía por “gasto necesario”, entre los cuales se encuentra el pronunciamiento en causa Rol N°7343-12, en dónde indicaba:

“SÉPTIMO: [...] el concepto de gasto necesario no ha sido definido por la Ley de la Renta; sin embargo, es dable concluir que se refiere a aquellos gastos que se relacionan directamente con el ejercicio o giro de la sociedad, que sean necesarios para producir la renta y que tengan el carácter de inevitables y obligatorios”¹²²,¹²³

Por su parte, el SII lo entendía como el “[s]acrificio económico que, sin tener el carácter de costo, dice relación con el funcionamiento y desarrollo de la empresa como una unidad productiva”¹²⁴, exigiendo siempre, una correlación irrestricta entre el mencionado sacrificio económico y la generación de un ingreso paralelo. Dicha posición del ente fiscalizador era esencialmente relevante a la fecha de fiscalizar a los contribuyentes, situación en la cual, en muchos casos, se llegaba a rechazar diversos desembolsos que, si bien no tenían una correlación directa con un ingreso, sí tenían la **potencialidad de generarlos**; o al menos, eran ineludibles, inevitables y necesarios para el contribuyente.

Estas y otras consideraciones fueron tomadas en cuenta por el ejecutivo, quien en el Mensaje N°107-336 de fecha 23 de agosto de 2018, con el que sometió a consideración de la honorable Cámara de Diputados de la época el proyecto de Ley que Modernizó la legislación Tributaria -que finalizó con la promulgación de la Ley N°21.210-, indicó lo siguiente:

“En los últimos años y especialmente a raíz de la incorporación de la Norma General Antielusiva (“NGA”), el servicio de alguna manera recrudesció el rechazo de gastos en la determinación de la renta líquida imponible, aplicando esta norma especial de antielusión de manera bastante extendida, y poniendo en tela de juicio o privando al contribuyente de la posibilidad de deducir gastos que resultan en interés del negocio de la empresa, y que pena a no generar rentas de manera directa, si son necesarios para desarrollar el giro”¹²⁵.

Para entender la cronología de la evolución del gasto necesario, es imperioso revisar las principales reformas tributarias que modificaron dicha normativa. Sin perjuicio de ello, y con el objeto de dar mayor orden a este estudio, a continuación, se exponen las principales reformas a la Ley Sobre el Impuesto a la Renta y un breve resumen del contenido de las mismas.

¹²² Corte Suprema, Rol N°7343-2012, 24/10/2013.

¹²³ Biblioteca del Congreso Nacional de Chile / CBN, “Historia de la Ley N°21.210”, pág. 6.

¹²⁴ Oficios 216/1999, 2566/2000 y 1118/2004 del SII.

¹²⁵ Mensaje Ley N°21.210, Chile.

I REFORMAS TRIBUTARIAS Y EVOLUCIÓN DE LA LEY SOBRE EL IMPUESTO A LA RENTA

La Ley sobre el Impuesto a la Renta contenida en el Art. primero permanente de la LIR ha sufrido una serie de reformas, las que se han intensificado en los últimos años. Si bien la referida Ley ha experimentado múltiples modificaciones a la fecha, podemos encontrar antecedentes previos de la LIR en nuestro país que datan del año 1924.

En efecto, la Ley N°3.996 promulgada el 2 de enero de 1924, estableció un “*impuesto sobre las rentas*” conforme a las 6 categorías establecidas en el mencionado cuerpo normativo. En lo atinente a la evolución del concepto de “gasto necesario”, el Art. 18° de la referida norma señalaba, en relación a la forma del “cómo determinar” la renta imponible, lo siguiente: “*La renta imponible de cualquiera industria o comercio será la diferencia que resulte de las entradas brutas una vez deducidos los gastos y amortizaciones necesarios para producirlas*”.¹²⁶

Como se puede apreciar, ya en ese entonces se mencionaba un concepto de “gasto necesario”, más no existía una definición de qué se entendía por el mismo, abriendo una ventana a la interpretación por parte de los contribuyentes.

En dicho orden de cosas y si bien no todas las sucesivas reformas modificaron los requisitos del “gasto necesario”; las principales modificaciones a la LIR son las siguientes:

1. REFORMA DE 1925

La Ley N°3.996 fue modificada por los Decretos 330 y 755 del 12 de marzo y 18 de diciembre de 1925 respectivamente; incorporándose a través de dichas reformas el IGC y el IA que gravaba rentas de las sucursales de empresas extranjeras que ejercieran sus actividades en Chile, así como también las obtenidas por personas naturales con domicilio en Chile que se ausentasen por cierto periodo de tiempo.

2. LEY N°8.419 DE 1946

En virtud de esta reforma se fijó el texto refundido de la Ley sobre el Impuesto a la Renta, modificando entre otras cosas el citado Art. 18, señalando que: “*Art. 18. (20) La renta neta imponible de una persona natural o jurídica que explote una industria, comercio o empresa correspondiente a esta categoría, será determinada deduciendo de la renta bruta las siguientes cantidades: a) Todos los **gastos ordinarios y necesarios** para producirla, pagados y aquellas que se adeudaren durante el año fiscal en el ejercicio del comercio o empresa, siempre que se acrediten con documentos fehacientes ante la Dirección*”. En esta instancia, el legislador amplió el concepto a “*gastos ordinarios y necesarios*” pero sin entregar una definición respecto de éstos.

¹²⁶ Ley N°3.996, Chile.

3. LEY N°15.564 DE 1964

Publicada el 14 de febrero de 1964, implementó una serie de reformas en materia tributaria, entre ellas la definición del concepto de renta y un impuesto a las ganancias de capital. En cuanto al gasto, el Art. 25° señalaba que la renta líquida de las personas indicadas en dicha Ley se determinaba deduciendo de la renta bruta todos los “*gastos necesarios para producirla*”, que no hayan sido rebajados, pagados o adeudados durante el ejercicio anual correspondiente y siempre que se acrediten o justifiquen de forma fehaciente ante el Servicio.

4. D.L. N°824 DE 1974

El texto original del DL N°824 de 1974, que aprobó el texto de la LIR, introdujo una serie de modificaciones a nuestro sistema impositivo, entre ellos la incorporación del concepto corrección monetaria. Por su parte, estableció la forma de determinar la renta líquida en su Art. 31, señalando que se debía deducir de la renta bruta todos los “*gastos necesarios para producirla*”; en efecto la LIR se contiene en el Art. Primero permanente del mencionado DL.

A esta altura, ya podemos vislumbrar que era una constante del legislador hablar de los “*gastos necesarios para producir la renta*”, pero sin especificar qué se entendía por ellos. Si bien en el mismo Art. 30 aceptaba la deducción de ciertos desembolsos específicos, permitía a su vez que los contribuyentes pudiesen determinar cuáles gastos calificarían de necesarios y cuales no; circunstancia que generó múltiples interpretaciones tanto por parte del SII como de nuestros tribunales y los propios contribuyentes.

5. LEY N°18.293 DE 1984

Publicada el 31 de enero de 1984 y estableció diversas normas sobre el impuesto a la renta, entre las cuales se encontraba la posibilidad de postergar la tributación personal para cuando las utilidades sean retiradas desde las empresas. Sin embargo, para efectos de este estudio, no se efectuaron modificaciones en cuanto al gasto necesario para producir la renta.

6. LEY N°18.682 DE 1987

Esta Ley introdujo modificaciones a la LIR, específicamente al IA, disminuyendo su tasa. En cuanto al concepto de gasto, no se efectuó ninguna variación.

7. LEY N°18.985 DE 1990

Por medio de esta Ley publicada en el Diario Oficial con fecha 28 de junio de 1990, se introdujo, entre otras modificaciones, el aumento de la tasa del IDPC, imponiendo a su vez como regla genérica de tributación, la renta efectiva. Respecto al gasto, no se modificó su concepto.

8. LEY N°19.247 DE 1993

Publicada el 15 de diciembre de 1993, esta Ley introdujo una serie de modificaciones a la LIR, tales como la escala o progresividad del Impuesto Único y del IGC. Con todo para efectos de este análisis, no se efectuaron modificaciones al concepto de “gasto necesario”.

9. *LEY N°19.388 DE 1995*

Mediante esta Ley se incorporó como *gasto rechazado* el uso o goce de bienes de la empresa y se incorporó al Art. 21 de la LIR las presunciones de retiros. Sin perjuicio de ello, no existió modificación o complementación respecto al gasto necesario y sus requisitos.

10. *LEY N°19.506 DE 1997*

La referida Ley modificó la LIR y estableció la forma en que debían acreditarse los gastos realizados en el exterior, fijando un tope aceptado. En cuanto al concepto de “gasto necesario para producir la renta”, no existió complementación o modificación.

11. *LEY N°19.578 DE 1997*

Concedió un aumento a las pensiones y estableció su financiamiento en virtud de la modificación a la Ley sobre el Impuesto a la Renta. Entre dichas modificaciones, no se encuentra ningún cambio en el concepto de “gasto necesario”.

12. *LEY N°19.738 DE 2001*

Publicada el 19 de junio del año 2001, ésta buscaba combatir la evasión tributaria, incluyendo modificaciones a la Ley sobre el Impuesto a la Renta, como limitación de las contribuciones como crédito contra el IDPC; sin embargo, no se efectuaron modificaciones en cuanto al concepto de “gasto necesario” y sus requisitos.

13. *LEY N°19.753 DE 2001*

Publicada el 28 de septiembre de 2001, modificó la LIR para efectos de rebajar el impuesto a la renta que afectaba a las personas naturales, modificando los tramos afectos de los IUSC y del IGC, sin efectuar ningún tipo de cambio en relación al concepto de “gasto necesario”.

14. *LEY N°19.768 DE 2001*

Publicada el 07 de noviembre de 2001, introdujo adecuaciones de índole tributaria al mercado de capitales y flexibilizó el mecanismo de ahorro voluntario. En esta oportunidad, no se introdujeron modificaciones a la forma de determinar la renta líquida ni al concepto de gasto necesario.

15. *LEY N°19.801 DE 2002*

Dicha Ley precisó el régimen tributario aplicable al mayor valor de la enajenación de acciones de sociedades anónimas abiertas. No se introdujo ninguna modificación relacionada con el concepto de gasto necesario.

16. *LEY N°19.840 DE 2002*

Publicada el 23 de noviembre de 2002, estableció normas tributarias para que empresas con capital del exterior puedan efectuar inversiones desde Chile al extranjero. En cuanto al concepto de gasto necesario, no se efectuó ninguna variación.

17. LEY N°19.879 DE 2003

Mediante esta Ley se reguló la aplicación de normas sobre endeudamiento excesivo al financiamiento de proyectos y otras materias tributarias. No se introdujo ninguna modificación relacionada con el concepto de gasto necesario.

18. LEY N°20.026 DE 2005

Esta Ley estableció un impuesto específico a la actividad minera. No se introdujo ninguna modificación relacionada con el concepto gasto necesario para producir la renta, limitándose a indicar que debían agregarse como gastos necesarios para producir la renta a los ingresos que no provengan directamente de la venta de productos mineros.

19. LEY N°20.154 DE 2007

Publicada el 09 de enero de 2007, redujo las tasas de IA a la incorporación de conocimiento y tecnología desde el exterior. No se introdujo ninguna modificación relacionada con el concepto de gasto necesario.

20. LEY N°20.171 DE 2007

Incrementó el crédito por impuestos pagados en el exterior disponible para las inversiones en sociedades extranjeras entre otros. En cuanto al concepto de gasto necesario, no se efectuó ninguna variación.

21. LEY N°20.170 DE 2007

Estableció un régimen simplificado para determinación del impuesto a la renta de los pequeños contribuyentes. No se introdujo ninguna modificación relacionada con el gasto necesario para producir la renta.

22. LEY N°20.190 DE 2007

Publicada el 05 de mayo de 2007, introdujo adecuaciones en materia tributaria para el fomento de la industria de capital de riesgo y continuó el proceso de modernización del mercado de capitales. No se introdujo ninguna modificación relacionada con el concepto de gasto necesario.

23. LEY N°20.219 DE 2007

Publicada el 03 de octubre de 2007, modificó la LIR en su Art. 4°, derogando el Inc. final del N°1 del Art. 42 y derogando el N°4 del Art. 69 de la norma en comento. En cuanto al concepto de gasto necesario, no se efectuó ninguna variación.

24. LEY N°20.239 DE 2008

Publicada el 08 de febrero de 2008, liberó del impuesto a la renta a las compensaciones económicas originadas al término de un matrimonio, agregándolas al Art. 17 de la LIR (N°31). No se introdujo ninguna modificación relacionada con el concepto de gasto necesario.

25. *LEY N°20.255 DE 2008*

Estableció una reforma previsional, modificando en razón de ello el Art. 42 bis de la LIR. No se introdujo ninguna modificación relacionada con el concepto de gasto necesario.

26. *LEY N°20.263 DE 2008*

Publicada el 02 de mayo de 2008, perfeccionó la administración tributaria y aduanera con el objeto de facilitar el cumplimiento tributario de los contribuyentes. En cuanto al concepto de gasto necesario, no se efectuó ninguna variación.

27. *LEY N°20.326 DE 2009*

Publicada el 29 de enero de 2009, estableció incentivos tributarios transitorios, rebajando transitoriamente los PPM del impuesto de Primera Categoría. No se introdujo ninguna modificación relacionada con el concepto de gasto necesario.

28. *LEY N°20.343 DE 2009*

Modificó, entre otros cuerpos legales, la LIR con el objeto de mejorar las condiciones de financiamiento para personas y empresas. En cuanto al concepto de gasto necesario, no se efectuó ninguna variación.

29. *LEY N°20.455 DE 2010*

Modificó distintos cuerpos legales para obtener recursos destinados al financiamiento de la reconstrucción del país, aumentando transitoriamente a 20 % la tasa del IDPC. No se introdujo ninguna modificación relacionada con el concepto de gasto necesario.

30. *LEY N°20.448 DE 2010*

Publicada el 13 de agosto de 2010, introdujo una serie de reformas en materia de liquidez, innovación financiera e integración en el mercado de capitales, derogando los Art. 18 bis, 18 ter y 18 quáter de la LIR. Además, introdujo nuevos Art. en el título VI sobre “*disposiciones especiales relativas al mercado de capitales*”. En cuanto al concepto de gasto necesario, no se efectuó ninguna variación.

31. *LEY N°20.469 DE 2010*

Publicada el 21 de octubre de 2010, introdujo modificaciones a la tributación de la actividad minera, sustituyendo el Art. 64 bis de la LIR. No se introdujo ninguna modificación relacionada con el gasto necesario para producir la renta, pero reguló la forma de determinar la renta imponible operacional minera.

32. *LEY N°20.552 DE 2011*

Publicada el 17 de diciembre de 2011, modernizó y fomentó la competencia del sistema financiero. A su vez modificó los Art. 42 y 42 bis de la LIR. No se introdujo ninguna modificación relacionada con el concepto de gasto necesario.

33. *LEY N°20.630 DE 2012*

Perfeccionó la legislación tributaria y financió la reforma educacional. En cuanto al concepto de gasto necesario, no se efectuó ninguna variación.

34. *LEY N°20.712 DE 2014*

Publicada con fecha 07 de enero de 2014, conocida también como la LUF, vino en regular los fondos de terceros y carteras individuales, unificando en un solo cuerpo legal, la regulación de los Fondos de Inversiones Públicos, Privados y los Fondos Mutuos. En cuanto al concepto de gasto necesario, no se efectuó ninguna variación.

35. *LEY N°20.727 DE 2014*

Esta Ley introdujo modificaciones a la legislación tributaria en materia de factura electrónica y dispuso una serie de medidas. No se introdujo ninguna modificación relacionada con el concepto de gasto necesario.

36. *LEY N°20.780 DE 2014*

Modificó el sistema de tributación de la renta e introdujo diversos ajustes al sistema tributario; estableciendo dos regímenes generales de tributación (atribuido y semi-integrado), entre otras tantas modificaciones. En cuanto al concepto de gasto necesario, no se efectuó ninguna variación.

37. *LEY N°20.899 DE 2016*

Publicada el 08 de febrero de 2016, simplificó el sistema de tributación a la renta, modificando las normas de relación entre otras. En cuanto al concepto de gasto necesario, no se efectuó ninguna variación.

38. *LEY N°20.956 DE 2016*

Esta Ley estableció medidas para impulsar la productividad y modificó una serie de normas de la LIR. No se introdujo ninguna modificación relacionada con el concepto de gasto necesario.

39. *LEY N°21.047 DE 2017*

Publicada con fecha 23 de noviembre de 2017, incorporó diversas medidas de índole tributaria; sin embargo, para efectos de este artículo, no se modificó ni complementó el concepto de gasto necesario para producir la renta.

40. *LEY N°21.133 DE 2019*

Publicada el 02 de febrero de 2019, modificó normas para la incorporación de los trabajadores independientes a los regímenes de protección social. No se introdujo ninguna modificación relacionada con el concepto de gasto necesario.

41. LEY N°21.210 DE 2020

La Ley N°21.210 que *Moderniza la Legislación Tributaria*, publicada el 24 de febrero de 2020, vino en reemplazar el Inc. primero del Art. 31 de la LIR, incluyendo el concepto de “*aptitud*” del gasto necesario –como se verá más adelante– quedando dicha norma de la forma que sigue:

*“i. Reemplázase la primera oración por la siguiente: “La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los **gastos necesarios** para producirla, entendiendo por tales aquellos **que tengan aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio, que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30**¹²⁷, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio”¹²⁸.*

42. LEY N°21.256 DE 2020

Publicada el 27 de agosto de 2020, estableció medidas tributarias que formaban parte del plan de emergencia para la reactivación económica. No se modificó ni complementó el concepto de gasto necesario para producir la renta.

43. LEY N°21.540 DE 2023

Publicada el 15 de febrero de 2023, repuso el tratamiento tributario para *leasing* financiero. No se modificó ni complementó el concepto de gasto necesario para producir la renta.

II

INCISO PRIMERO DEL ART. 31 DE LA LEY SOBRE EL IMPUESTO A LA RENTA. EL GASTO NECESARIO PARA PRODUCIR LA RENTA

1. EL GASTO NECESARIO PARA PRODUCIR LA RENTA

De acuerdo con el Art. 31 de la LIR, los contribuyentes pueden deducir de su renta bruta, **todos los gastos necesarios para producirla**, que no hayan sido rebajados como costo y que se encuentren pagados o adeudados en el ejercicio correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen fehacientemente ante el SII.

Efectivamente el inciso primero del Art. 31 de la LIR señala que:

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

¹²⁷ El mayor énfasis nos corresponde.

¹²⁸ Ley N°21.210, Chile.

forma fehaciente ante el Servicio. No se deducirán los gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa, de los bienes de los cuales se aplique la presunción de derecho a que se refiere el literal iii) del inciso tercero del artículo 21 y la letra f), del número 1º, del artículo 33, como tampoco en la adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando no sea éste el giro habitual, y en combustible, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento. No obstante, procederá la deducción de los gastos respecto de los vehículos señalados, cuando el Director, mediante resolución fundada, lo establezca por cumplirse los requisitos establecidos en la primera parte de este inciso”

Con todo, el Inc. cuarto de la misma norma, enumera una serie de erogaciones que cumpliendo los requisitos particulares de cada numeral y además los requisitos indicados en el inciso primero, clasificarán como “gastos necesarios” para producir la renta y, por ende, podrán ser rebajados de la base imponible del contribuyente. En efecto el inciso en comento señala que “[p]rocederá 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: (...)”.

El SII ha precisado en diversos pronunciamientos los requisitos necesarios para calificar un gasto como *necesario para producir la renta* y, por consiguiente, susceptible de ser rebajado en la determinación de la renta líquida imponible.

Tales requisitos son los siguientes:

- a. Que se relacione directamente con el giro o actividad que desarrolla;
- b. Que se trate de **gastos necesarios para producir la renta**, entendiéndose esta expresión en el sentido de lo que es menester, **indispensable** o que hace falta para un determinado fin, contraponiéndose a lo superfluo. En consecuencia, el concepto de gasto necesario debe entenderse como aquellos desembolsos de carácter inevitables u obligatorios, considerándose no sólo la naturaleza del gasto, sino que además su monto, es decir, hasta qué cantidad el gasto ha sido necesario para producir la renta del ejercicio anual. Con todo, actualmente este requisito se ha flexibilizado, incluyéndose el concepto de **aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios**. En efecto, el SII indica al respecto que, de acuerdo con la incorporación del elemento de *aptitud*, ahora “no sólo son gastos necesarios aquellos desembolsos que generen rentas gravadas con el IDPC (IDPC), sino aquellos que sean aptos o tengan la potencialidad para generar rentas, sea en el mismo ejercicio en que se efectúa el gasto o en los futuros ejercicios, aunque en definitiva no se generen”¹²⁹. En ese orden de cosas, cabe indicar, que hay ciertos gastos enumerados en el Inc. 4 del Art. 31 de la LIR, que por expresa naturaleza jurídica y por las mismas instrucciones del SII, no deben cumplir con el requisito de necesidad; entre ellos se encuentran los del N°13 y 14.
- c. Que **no se encuentren ya rebajados** como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta;

¹²⁹ Servicio de Impuestos Internos, Circular N° 53 de 2020.

- d. Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, sea que éste se encuentre **pagado o adeudado** al término del ejercicio. De este modo, para el debido cumplimiento de este requisito, es menester que el gasto tenga su origen en una **adquisición o prestación real y efectiva y no una mera apreciación del contribuyente;**
- y
- e. Que se acredite y justifique en forma fehaciente ante el SII, es decir, el contribuyente debe probar la naturaleza, necesidad, efectividad y monto de los gastos con los medios probatorios de que disponga, pudiendo el Servicio impugnarlos, si por razones fundadas no se estimaren fehacientes.

2. LA APTITUD O POTENCIALIDAD

Como hemos indicado, el elemento de “*aptitud*” o “*potencialidad*” fue incorporado recientemente en la LIR¹³⁰, con el objetivo de flexibilizar el vínculo irrestricto entre el ingreso y gasto.

En efecto, con la incorporación del elemento de aptitud, la idea, es que no sólo fuesen gastos necesarios aquellos desembolsos que **generasen** (hoy o en la inmediatez) rentas gravadas con el IDPC, sino aquellos que fueren **aptos o tuviesen la potencialidad** para generar rentas afectas a dicho impuesto, sea en el mismo ejercicio en que se efectúa el gasto o en los futuros ejercicios, incluso, cuando en definitiva, no se genere ningún tipo de ingreso en el futuro¹³¹; siempre y cuando, se encuentren asociados al “interés, desarrollo o mantención del giro o negocio” del contribuyente.

No obstante, la idea inicial y respecto a la aptitud el SII ha indicado que “*una cuestión es la aptitud de un desembolso para calificar como gasto –aptitud anclada en su potencialidad para generar rentas– y, otra distinta, la forma de prorratear o distribuir ese desembolso –ya calificado como gasto– a través del tiempo. Luego, lo primero (refiriéndose a la aptitud)*¹³², **en caso alguno, implica o dice relación con descartar la exigencia de una correlación inmediata entre ingreso y gasto, como indica en su presentación**”¹³³. Al respecto creemos que en esta última parte el SII yerra, ya que existen una serie de erogaciones que no necesariamente traen de consigo, un ingreso de la mano, y no obstante ello, son necesarias, obligatorias e inherencias para la mantención de la actividad o la continuidad del giro de un contribuyente. En ese orden de cosas, se encuentran por ejemplo los desembolsos para la realización de actividades de esparcimiento para los trabajadores de una empresa, donde la correlación de ese desembolso con un ingreso futuro, es poco clara o incluso inexistente. Es más, era el mismo SII que en Circular N°53 de 2020 indicaba lo mismo, es decir, establecía a dichas erogaciones como ejemplos de “gastos necesarios”, señalándose a su vez que “*se entienden como necesarios para producir la renta aquellos gastos destinados a propiciar un buen clima laboral cuyo origen es voluntario, sin una obligación contractual, tales como: celebraciones de fiestas patrias y navidad, aniversarios institucionales que son*

¹³⁰ A través de la ley N°21.210.

¹³¹ Esta última parte, como ha sido indicado, fue señalada por el SII en Circular N 53 de 2020,

¹³² El paréntesis nos corresponde.

¹³³ Oficio N°2048 de 2021 y en idénticos términos también en Oficio N°49 de 2022 y en Oficio N°1588 de 2022.

parte de la costumbre, naturalmente dentro de un rango de montos establecidos”¹³⁴. Bajo esta premisa, el SII en el caso de un contribuyente (asociación gremial) que pretendía implementar un programa de becas para pagar el arancel de personas que se encontrasen en el último año de sus estudios superiores vinculados con los intereses del gremio, indicó que “el desembolso que implican las becas no constituye un gasto que tenga aptitud o potencialidad de generar rentas afectas a IDPC para la asociación gremial, ya sea actualmente o en ejercicios futuros, incumpliendo el requisito de necesidad, esencial para su deducción en la determinación de la renta líquida imponible”¹³⁵. Razones similares por las cuales en otra consulta, el SII indicó que las donaciones no podían clasificarse como “gasto necesario” al no tener aptitud para generar rentas afectas a IDPC ni “están asociadas al desarrollo o mantención de las actividades económicas del contribuyente, de forma que no corresponde su deducción como gasto necesario para producir las rentas”¹³⁶.

Cabe indicar que en el año 2022 y en el mismo orden de cosas el SII profundiza la idea indicando que son “gastos aceptados aquellos 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”¹³⁷.

Con todo, el SII precisó que “además de la aptitud o potencialidad de generar rentas, los desembolsos deben estar asociados al interés, desarrollo o mantención del giro o negocio, sea que su origen provenga o no de una obligación contractual. Luego, si bien hay gastos que son transversalmente necesarios para el desarrollo de las actividades económicas o para los distintos contribuyentes, por regla general la “necesidad” del gasto deberá determinarse considerando, en los hechos, el giro del contribuyente o la actividad económica que realiza, entendiendo que son necesarios los desembolsos que tienen por objeto el desarrollo o la mantención del giro o actividad de la primera categoría, lo que comprende también la realización de nuevos proyectos o actividades económicas que se tenga interés en desarrollar”. Asimismo, debe considerarse la razonabilidad del gasto, para cuyo efecto, como se instruye en la Circular N° 53 de 2020, se debe distinguir entre **operaciones efectuadas con terceros independientes o no relacionados** y operaciones efectuadas con partes relacionadas”¹³⁸. En efecto en el caso de las operaciones con relacionados, o en beneficio de éstas, el SII indicó que “corresponde analizar especialmente que el monto del gasto sea razonable, atendidas las circunstancias particulares del caso y el interés de la empresa que incurre en el desembolso”¹³⁹.

Lamentablemente a la fecha, es poca la jurisprudencia administrativa del SII que trata de darle un contenido o profundidad al concepto de “aptitud” y la poca existente, va más en el sentido de seguir limitando y manteniendo la idea de la conexión entre el ingreso y gasto. En efecto, en base a lo ya indicado podemos resumir:

- La aptitud o potencialidad, es la capacidad de un gasto (erogación) de poder generar rentas afectas a dicho impuesto, sea en el mismo ejercicio en que se efectúa el

¹³⁴ Oficio N°738 de 2022.

¹³⁵ Oficio N°534 de 2021.

¹³⁶ Oficio N°2484 de 2023.

¹³⁷ Oficio N°738 de 2022.

¹³⁸ Oficio N°366 de 2021.

¹³⁹ Oficio N°2940 de 2020.

gasto o en los futuros ejercicios, incluso, cuando, en definitiva, no se genere ningún tipo de ingreso en el futuro; siempre y cuando, se encuentren asociados al “interés, desarrollo o mantención del giro o negocio” del contribuyente.

- En palabras del SII, lo anterior NO quiere decir en caso alguno, que NO deba exigirse la exigencia de una correlación inmediata entre ingreso y gasto.
- En efecto, en palabras del SII, la norma exige –al menos– que exista 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. En otras palabras, que exista una razonable vinculación entre el desembolso y al menos la expectativa de generar ingresos futuros, aun cuando, en definitiva, estos ingresos no sucedan.

Cabe indicar que –en nuestro entendimiento– dicha interpretación y aplicación de la norma NO era el objetivo del Ejecutivo cuando se promulgó la Ley N°21.210, en donde consta fehacientemente, que una de las metas era liberar a los contribuyentes del recrudescimiento en el rechazo de los gastos por parte del SII. El problema acá, entendemos, es haber incorporado un concepto (aptitud o potencialidad) sin definición, ni elementos objetivos que permitan determinar cuándo se cumple o no; sino que, imbuido de un elemento subjetivo, que será eventualmente cuestionado por el SII.

III

EVOLUCIÓN DEL CONCEPTO DE “GASTO NECESARIO”, EN LAS INSTRUCCIONES (CIRCULARES) DEL SII

1. CIRCULAR N° 127 DE 1975

En razón de la entrada en vigencia del Art. 7° permanente del DL N°824 de 1974, que derogaba el Art. 64 de la Ley N°17.073, el SII dictó las instrucciones relacionadas con el tratamiento tributario de los “*gastos pendientes*”. Cabe indicar que el concepto de “pendiente” se refería a dichos gastos que no habían sido posibles de rebajar de la base imponible del IDPC por no estar ni siquiera “adeudados”, es decir, no ser aún exigibles.

El SII indicó en dicha Circular que:

- Los gastos devengados o generados en el ejercicio comercial que estén *pendientes* al 31 de diciembre de 1974, **pueden** ser rebajados de la renta bruta de dicho año comercial, sin que importe que esos gastos pendientes sean exigibles por el acreedor o beneficiario en una fecha posterior al referido balance, siempre y cuando se cumplan los requisitos señalados en la Ley e indicados en la Circular en comento.
- Los gastos devengados o generados a partir del 1 de enero de 1975, **deben** ser rebajados de la renta bruta de dicho año comercial, sin que importe que esos gastos pendientes sean exigibles por el acreedor o beneficiario en una fecha posterior.

2. CIRCULAR N.º 18 DE 1976

En dicha Circular, el SII precisó los componentes o requisitos mínimos que debía tener un gasto para efectos de entenderse “*adeudado*”. En efecto el SII señaló que: “*para que un gasto se estime adeudado por la empresa, se hace imperativa la existencia de una obligación de pago posterior que resulte indefectible, es decir, que la obligación de pago no sea eventual; todo ello independiente de su exigibilidad*”.

3. CIRCULAR N.º 52 DE 1976

Referido a la provisión de la indemnización por años de servicio, en dicha Circular el SII precisó que ésta calificará como un gasto adeudado “*siempre que para la empresa constituya una obligación el pago de esa indemnización, solamente condicionada en cuanto a su exigibilidad a la cesación de los servicios del trabajador, de tal modo que exista, correlativamente y de parte de los trabajadores, el derecho adquirido a percibirla*”¹⁴⁰.

4. CIRCULAR N.º 53 DE 1978

En dicha Circular, el SII instruyó el tratamiento tributario que debía darse a los egresos en que incurra un arrendatario de un inmueble, en su habilitación o acondicionamiento como oficina, local de venta, bodega u otros, para su destinación a un giro o uso comercial, industrial u otra actividad de las indicadas en los numerales 3 y 4 del Art. 20 de la LIR.

Al respecto, el SII:

- Señaló y preciso qué es lo que debía entenderse como reparaciones locativas, mejoras necesarias y mejoras útiles. En efecto respecto a las **mejoras locativas** indicó que éstas se referían a aquellas que tienen por objeto subsanar los deterioros de los inmuebles, por su uso normal. Respecto a su tratamiento, indicó que éstas clasificarían como gasto necesario rebajándose en el ejercicio en que se paguen o adeuden. Respecto a las **mejoras necesarias** indicó que éstas se referían a aquellas que tienen por finalidad reparar inmuebles que se arriendan en mal estado, buscando mantenerlo en condiciones mínimas de uso, sin agregar valor importante al inmueble. Respecto a su tratamiento, indicó que éstas tendrían el mismo tratamiento que las mejoras locativas. Respecto a las **mejoras útiles** indicó que éstas se refieren a aquellas que agregan valor al inmueble, tales como, erogaciones por habilitación, remodelación o acondicionamiento de un inmueble. Respecto a su tratamiento, indicó que éstas al pasar de pleno derecho al dominio del arrendador (propietario) no podían contabilizarse como bienes propios del arrendatario (salvo que las partes estipulasen algo distinto). Con todo permitió su rebaja, pero no como un gasto “*ordinario o común*”¹⁴¹, sino que serían amortizables en el tiempo.

¹⁴⁰ Servicio de Impuestos Internos, Circular N.º 52 de 1976.

¹⁴¹ El SII usaba dicho concepto para referirse a aquellas erogaciones que podían rebajarse en un solo ejercicio.

- Finalmente, el SII indicó que, si se pone término al contrato antes de la amortización de todos los gastos anteriores y siempre que el arrendatario no pueda llevarse las mejoras introducidas sin generar menoscabo al inmueble, el valor neto de éstas pasará a ser un gasto o pérdida para el arrendatario en el ejercicio en que ocurra dicha circunstancia.

5. CIRCULAR N° 36 DE 1988

En dicha Circular, el SII instruyó el tratamiento tributario y los requisitos para que la asignación de movilización pudiese ser considerada como un gasto necesario para la empresa. Cabe indicar que antes de dicha fecha la suma o cantidad que era aceptada como gasto, estaba contenida en el Art. 20 del DL N°97 de 1973; exigiéndose ahora el cumplimiento de los requisitos del inciso primero del Art. 31 de la LIR, siempre que además fuese razonable a juicio del Director Regional.

En razón de ello en dicha Circular se establecieron los requisitos (que hoy son generales de todo gasto) para que dichas erogaciones fuesen aceptadas, los cuales son: (i) Que sean necesarios para producir la renta, es decir, inevitables u obligatorios, indicándose además que **el monto haya sido efectivamente necesario para producir la renta de la empresa**; (ii) Que guarden relación con el giro del negocio; (iii) Que se trate de gastos pagados o adeudados; (iv) Que se acrediten o justifiquen ante el SII; (v) Que sean desembolsos del ejercicio; y, (vi) Que no se encuentren formando parte del costo directo de bienes y servicios.

Si bien no guarda estricta relación con el tema, es menester indicar que dicha Circular fijó criterios o parámetros cuantitativos para que una asignación de movilización calificase como un ingreso no renta para los trabajadores, en razón del N°14 del Art. 17 de la LIR.

6. CIRCULAR N° 37 DE 1995

En dicha Circular, el SII instruyó el tratamiento tributario de los gastos rechazados, con razón de la publicación de la Ley N°19.398, la cual mediante su Art. 3° modificó los Arts. 21, 31, 33 N°1, letra f) y 101 de la LIR, con el objeto de gravar determinados actos u operaciones, que representaban erogaciones o desembolsos efectivos, o retiro de bienes de la empresa.

Cabe indicar que en dicha Circular el SII precisó que:

- Dichos desembolsos no se aceptarían como gastos, al relacionarse con bienes que no están destinados al giro o actividad de la empresa, ya que están siendo usados para fines personales por sus propietarios, socios accionistas y demás personas que indica el Art. 21 y la letra f) del N° 1 del Art. 33, desembolsos o cantidades que pueden provenir por sumas pagadas, adeudadas o determinadas por la adquisición, mantención, habilitación, reparación o depreciación de tales bienes.
- Que dicho tratamiento aplicaría a los gastos a los desembolsos que las empresas incurran por bienes que sean tanto de su propiedad como arrendados a terceros, incluyendo los bienes adquiridos o recibidos mediante sistema leasing, para ser entregados a las personas antes indicadas para su uso o goce personal.

- Que se liberarían de dicha tributación (sanción) aquellos desembolsos efectuados por empresas, relacionados con la realización de actividades rurales, que se encuentren ubicados en dichos lugares, como también por aquellos bienes ubicados en cualquier lugar y destinados al esparcimiento de su personal o respecto de cualquier otro bien utilizado por dichas personas, siempre y cuando tal actividad **no constituya un hecho habitual**.

7. CIRCULAR N° 59 DE 1997

En dicha Circular, el SII dictó las instrucciones sobre el tratamiento tributario respecto a las asignaciones de traslación, no solo para efectos de que éstas calificasen como un INR para los trabajadores, sino para que pudiesen ser rebajadas por la empresa como *gasto necesario*. Respecto al tratamiento para la empresa, señaló que estos reembolsos por traslación podrían ser rebajados como gastos necesarios cuándo: (i) Se acredite la obligación de pago de tales asignaciones (en virtud de contratos y/o convenios colectivos celebrados con los trabajadores); (ii) Se acredite que son de propiedad de los trabajadores los vehículos -cualquiera que sea su tipo-, que éstos utilizan en el cumplimiento de sus funciones y que van en directo beneficio de la empresa; (iii) Que las sumas a reembolsar se determinen mediante algún procedimiento objetivo que permita medir el monto efectivamente incurrido por el trabajador por la utilización de su vehículo; (iv) Que, no se trate de cantidades fijas, estimadas o globales que no estén fundamentadas en el uso efectivo del vehículo, sino que correspondan a gastos efectivamente incurridos debidamente acreditados con la documentación correspondiente; (v) Que, no se pretenda con el otorgamiento de tales asignaciones, financiar el traslado del trabajador de su casa-habitación a las oficinas de la empresa, ya que en dicho caso se trataría de una “asignación de movilización”; (vi) Que no se otorguen tales asignaciones en forma generalizada a todos los trabajadores de la empresa.

Es menester indicar que dicha Circular fijó también criterios o parámetros cuantitativos para que dichos reembolsos califiquen como Ingresos no Renta (“INR”) para los trabajadores de la empresa.

8. CIRCULAR N° 37 DE 1998

En dicha Circular, el SII dictó las instrucciones sobre el tratamiento tributario respecto al procedimiento de operación en las ventas de colaciones por medio de vales o cupones. Cabe indicar que en dicha Circular el SII nuevamente instruyó criterios de proporcionalidad, para que dichos desembolsos sean aceptados como gastos necesarios; indicando, por ejemplo que: “*En todo caso, la cantidad de este tipo de vales que se entregue mensualmente no podrá ser superior a la cantidad que resulte de multiplicar un 10 % del número total de trabajadores de la empresa por el número de días a trabajar por las personas antes indicadas o bien, idéntica a la cantidad que resulte de multiplicar el número de trabajadores temporales o part-time que sean contratados por las empresas clientes por el número de días trabajados por ellos*”¹⁴².

¹⁴² Servicio de Impuestos Internos, Circular N° 37 de 1998.

9. CIRCULAR N° 49 DE 2006

En dicha Circular, el SII instruyó el tratamiento tributario respecto a los desembolsos efectuados por las empresas para la construcción y mejoramiento de caminos públicos. Para dichos efectos, el SII nuevamente utilizó criterios de proporcionalidad y/o racionalidad para su aceptación, indicando por ejemplo que *“El monto del gasto será equivalente a aquella parte del aporte que guarde razonable correspondencia con los menores costos de transporte y carga en que incurrirá la empresa. Para estos efectos, la empresa deberá contar con un análisis financiero que permita comparar su estructura de costos de transporte antes y después del aporte, elaborado bajo una metodología de evaluación de proyectos reconocida por el Sistema Nacional de Inversiones del Ministerio de Planificación o similar (...)”*.

10. CIRCULAR N° 45 DE 2013

En dicha Circular, el SII instruyó el tratamiento tributario respecto al nuevo Art. 21 de la LIR, modificado con la publicación de la Ley N°20.630. En efecto, dicha modificación vino en simplificar el sistema, igualando la tributación sobre ciertas cantidades que señala, sin distinguir la estructura social ni el tipo de contribuyente que incurren en ellas, aplicándoles en general a dichas sumas, un impuesto con tasa de 35 %, en carácter de impuesto único a la renta, a nivel de la empresa; o la afectación con el IGC o IA, según corresponda, aplicando una tasa adicional de dichos impuestos de un 10 %.

Esencial en dicha Circular o más en la modificación del Art. 21, es la posibilidad de que ciertos gastos que calificasen de “posteriores” en razón de la vinculación exigida por el SII de ingreso-gasto, no fuesen afectados con la tributación del Art. 21 de la LIR. En efecto, se liberó de dicha tributación: *“a cantidades corresponden a aquellos gastos o desembolsos, que atendiendo a la temporalidad de ingresos versus gastos, son imputables o corresponden a ejercicios posteriores, y que por tal razón, sólo por un tema de oportunidad de reconocimiento del gasto, no son aceptados tributariamente como tales en la determinación del resultado tributario del ejercicio respectivo, correspondiendo sin embargo que en el o los ejercicios siguientes si sean tributariamente rebajados como tales”*¹⁴³.

11. CIRCULAR N° 1 DE 2015

En razón de la modificación al Inc. 1° del Art. 31 de la LIR en virtud de la Ley N°20.780 de 2014, que buscó reducir la deducibilidad como gasto necesario de los desembolsos incurridos por compras en supermercados y comercios similares, precisando qué requisitos debían concurrir para que dichos desembolsos puedan constituir un gasto necesario para producir la renta; el SII dictó la Circular de referencia indicando que: *“La nueva regulación sobre la materia, por regla general, no permite la deducción como gasto necesario para producir la renta de los desembolsos efectuados por compras en supermercados y otros comercios similares cuando las adquisiciones que originaron dichos desembolsos no correspondan a bienes necesarios para el desarrollo del giro habitual del contribuyente”*¹⁴⁴.

¹⁴³ Servicio de Impuestos Internos, Circular N° 45 de 2013.

¹⁴⁴ Servicio de Impuestos Internos, Circular N° 1 de 2015.

Sin embargo, excepcionalmente, la norma permite la deducibilidad como gasto necesario para producir la renta afecta a IDPC de aquellos desembolsos incurridos por compras en supermercados y otros comercios similares que cumplan con los siguientes requisitos copulativos: (i) El monto total de aquellos, no debe exceder de la suma de 5 UTA, en el ejercicio comercial respectivo¹⁴⁵; (ii) Se cumplan los requisitos generales del Art. 31 de la LIR.

La Ley N°20.780 de 2014, como recordaremos, buscaba restringir no solo variadas franquicias tributarias esparcidas en distintos cuerpos normativos, sino que también, establecer regímenes generales de tributación del IDPC; limitando además una serie de erogaciones para efectos de que éstas, o más bien la cuantía de las mismas, estuviese restringida o limitada.

Cabe indicar que dicha Circular también se refirió al nuevo tratamiento tributario del *goodwill* tributario no distribuido entre los activos no monetarios existentes; generándose un activo intangible equivalente a dicha cantidad no asignada o distribuida.

12. CIRCULAR N° 5 DE 2018

Cabe indicar que el SII había (a dicha fecha) emitido las Circulares N°71 y 130 ambas de 1977, en donde se impartieron las instrucciones sobre el tratamiento tributario a la adquisición de vehículos motorizados. Ahora bien, es el mismo SII que reconoce en dicha Circular, que “*considerando el tiempo transcurrido desde la dictación de las referidas instrucciones y, teniendo presente la circunstancia de que este Servicio a través de su jurisprudencia administrativa ha emitido con posterioridad algunos pronunciamientos sobre aspectos tributarios referidos a la adquisición, tenencia o enajenación de vehículos motorizados, es preciso actualizar las instrucciones referidas al tratamiento tributario de los vehículos*”¹⁴⁶.

En efecto, en dicha Circular se objetivaron los requisitos y conceptos de los vehículos que sí serían aceptados como gasto necesario, y que por otro lado, darían derecho a crédito fiscal IVA. En efecto, dicha Circular reviste notoria importancia, al establecer, por primera vez, criterios funcionales, personales, temporales, territoriales, económicos para la aceptación de los gastos de adquisición y arrendamiento de toda clase de vehículos, y en combustibles, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento; indicando que:

- **CRITERIO FUNCIONAL:** Independiente del tipo de vehículo utilizado, se debe evaluar la procedencia del gasto en función del **modelo de negocios** que lleva adelante el contribuyente y la función de soporte al mismo que tendrán los vehículos que se pretenden utilizar para el logro respectivo.
- **CRITERIO PERSONAL:** Se debe determinar y precisar qué personas son las que usan o harán uso de los vehículos en cuestión, considerándose los roles funcionales de estas personas en dicho modelo.

¹⁴⁵ Salvo autorización previa del SII.

¹⁴⁶ Servicio de Impuestos Internos, Circular N° 5 de 2018.

- **CRITERIO TEMPORAL:** En qué épocas del año y, en qué horarios del día o semana los vehículos en cuestión son utilizados efectivamente en el desarrollo del giro.
- **CRITERIO TERRITORIAL:** Determinación de si los vehículos serán utilizados en zonas urbanas, rurales o extremas, lo que necesariamente implica una adecuación técnica del tipo de vehículo seleccionado. Cabe indicar que estos criterios, debían tener una relación estrecha con el criterio funcional o el modelo de negocios de la empresa.
- **CRITERIO ECONÓMICO:** Adicionado a todo lo anterior, es necesario que exista proporcionalidad en los valores de adquisición, mantención y utilización de los respectivos vehículos y la realidad económica de la sociedad o empresa.

13. CIRCULAR N° 32 DE 2020

Tras las modificaciones introducidas por el N°13 del Art. 2° de la Ley N°21.210 en el inciso primero del Art. 31 de la LIR y sobre todo, en virtud de la contingencia ocasionada por el COVID-19; el SII dictó las instrucciones de referencia, flexibilizando el concepto de “necesidad” e “inevitabilidad” tan antes mencionado, como requisito básico del concepto de “gasto necesario”.

En efecto, a partir de ese año y en esa Circular, se comenzó a barajar el concepto de *aptitud de generar renta*, es decir, un gasto sería necesario, no por existir una correlación ingreso-gasto, sino que ahora bastaría con que la erogación tenga una aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio.

Respecto a dicha “aptitud”, el SII indicó que *“la modificación al inciso primero se funda en el hecho que determinados desembolsos no siempre pueden garantizar la obtención cierta de una renta, así como también en la existencia de operaciones o negocios cada vez más sofisticados, y la introducción de nuevas o más estrictas exigencias que la sociedad, la Ley o la autoridad administrativa imponen a las actividades económicas, por ejemplo. De acuerdo con lo anterior, no sólo son gastos necesarios aquellos desembolsos que efectivamente generen rentas gravadas con el IDPC (en adelante, “IDPC”), sino aquellos que sean aptos o tengan la potencialidad de generar rentas, sea en el mismo ejercicio en que se efectúa el gasto o en los futuros ejercicios, aunque en definitiva no se generen”*^{147,148}.

Insistimos, la modificación antes señalada, iba en estrecha relación con la incertidumbre por la pandemia del COVID-19; permeando la situación mundial, las reformas que se plasmaron a través de la Ley N°21.210.

14. CIRCULAR N° 53 DE 2020

De la mano con las instrucciones establecidas en la Circular N°32 de 2020 y en base a las modificaciones de la Ley N°21.210, el SII vino en establecer, el nuevo concepto de “gasto necesario”, en razón de la modificación del inciso primero del Art. 31 de la LIR.

¹⁴⁷ Servicio de Impuestos Internos, Circular N° 32 de 2020.

¹⁴⁸ El mayor énfasis nos corresponde.

Tanto así que el SII indicó en la mencionada Circular que “*Considerando que un determinado desembolso **no garantiza la obtención cierta de una renta**, la existencia de operaciones o negocios cada vez más sofisticados y las nuevas o más estrictas exigencias que la sociedad, la Ley o la autoridad administrativa imponen a las actividades económicas, **se incorporó en el inciso primero del Art. 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”¹⁴⁹150.*

IV EVOLUCIÓN DEL CONCEPTO DE “GASTO NECESARIO” EN LA JURISPRUDENCIA JUDICIAL

Habiendo analizado la evolución del concepto de gasto necesario en materia administrativa por medio del estudio de las instrucciones (circulares) relevantes del SII; así como también las reformas tributarias de la LIR; corresponde ahora abocarnos en algunos pronunciamientos por parte de nuestros tribunales superiores de justicia en torno al sentido y alcance del concepto de “*gasto necesario*” para producir la renta, y si se ha compartido la interpretación y requisitos que ha sostenido el SII.

Como hemos expuesto latamente hasta este punto, la interpretación de cuáles o qué erogaciones sí son gastos necesarios no ha sido un tema sin controversia; circunstancia que se mantuvo y fue esencial para la dictación de la Ley N° 21.210. En ese orden de ideas, nuestra CS, por medio de distintos fallos, efectuó una definición de dicho concepto, arribando a sus propias conclusiones en cuanto a qué desembolsos o cuáles eran los requisitos de dicho concepto, todo según se detalla en las sentencias que se exponen a continuación:

1. SENTENCIA DE FECHA 16-06-2012, ROL 9154-2009

La CS acogió un recurso de casación en el fondo deducido por el Fisco de Chile en contra de una sentencia de la ICA de Valparaíso, que revocó la de primer grado en la parte en que no se había aceptado como gasto necesario para producir la renta el efectuado por una SRL; dejándose, en consecuencia, sin efecto las liquidaciones por IDPC de los años tributarios 2004 y 2005.

En cuanto al concepto del gasto necesario, si bien no señaló expresamente una definición, en su considerando séptimo dejó en claro que, como principio general, que: “*ha de considerarse entonces que el gasto que puede deducirse para determinar la renta líquida es el necesario para producirla*”¹⁵¹.

¹⁴⁹ Servicio de Impuestos Internos, Circular N° 53 de 2020.

¹⁵⁰ El mayor énfasis nos corresponde.

¹⁵¹ Asesorías e Inversiones Cinque Terre Limitada con Servicio de Impuestos Internos (2009); Corte Suprema de Chile, Rol N°9154-2009, 16/06/2012.

2. SENTENCIA DE FECHA 02-04-2013, ROL 9606-2011

La CS rechazó un recurso de casación en la forma y fondo deducido en contra de una sentencia definitiva de segunda instancia pronunciada por la ICA de Valdivia, que confirmó la sentencia de primer grado que negó lugar a un reclamo entablado en contra de una resolución que modificó la determinación del resultado tributario declarado por un contribuyente en el año tributario 2007.

En lo relevante, en el Considerando Duodécimo de su sentencia, entregó una clara interpretación del concepto de “gasto necesario”, señalando lo siguiente: “[...] Si bien el concepto de gasto necesario no ha sido definido por la Ley, de la lectura de la norma transcrita es dable concluir que éste sin duda se refiere a aquellos gastos que se **relacionan directamente con el ejercicio o giro de la sociedad**, que sean **necesarios para producir la renta** y que tengan el carácter de **inevitables y obligatorios**. Se trata de **desembolsos en que forzosamente ha debido incurrir**¹⁵² el contribuyente para generar la renta líquida imponible que se pretende determinar. Sin embargo, la situación fáctica establecida por la sentencia no consigna que los gastos en que incurrió la contribuyente reúnan las condiciones anotadas pues no existen antecedentes acerca de su necesidad ni la incidencia que la participación en la actividad del rodeo tuvo en la venta de caballos”¹⁵³.

3. SENTENCIA DE FECHA 16-09-2014, ROL 7657-2013

La CS acogió el recurso de casación en el fondo interpuesto por el SII, en contra de la sentencia dictada por la ICA de La Serena que confirmó la de primer grado, que acogió el reclamo deducido en contra de la Resolución Exenta N° 1396 de mayo de 2012.

Nuevamente en este fallo, la Segunda Sala de la Corte se pronunció sobre el concepto de “gasto necesario” en los considerandos quinto y sexto de su sentencia indicando: “**QUINTO: 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 de la sociedad, que sean necesarios para producir la renta y que **tengan el carácter de inevitables y obligatorios**. Esta última característica se desprende de la significación gramatical del vocablo “necesarios”, esto es, aquellos desembolsos en que inevitablemente ha debido incurrir el contribuyente para generar la renta líquida imponible que se pretende determinar.

SEXTO: Que atendiendo a estos conceptos, el gasto debe justificarse fehacientemente ante el ente fiscalizador y ser necesario, por lo que sólo así puede considerarse en la determinación de la base imponible para el cálculo del impuesto a la renta, conforme al texto expreso de la Ley [...]¹⁵⁴.

¹⁵² El mayor énfasis nos corresponde.

¹⁵³ Corte Suprema de Chile, Rol N° 9606-2011, 02/04/2013.

¹⁵⁴ Corte Suprema de Chile, Rol N° 7657-2013, 16-09-2014.

4. SENTENCIA DE FECHA 10-11-2014, ROL 8241-2013

La Corte acogiendo el recurso de casación en el fondo presentado por el contribuyente que señalaba que los gastos en que incurrió son parte del giro de su actividad, indicó que:

*“QUINTO: 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**”¹⁵⁵. 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”¹⁵⁶.*

Como se puede apreciar, la Corte utilizó prácticamente la misma definición que en la sentencia anteriormente expuesta.

5. SENTENCIA DE FECHA 24-04-2016, ROL 7092-2015

La CS acogió un recurso de casación en el fondo impetrado por el SII en contra de la sentencia definitiva dictada por la ICA de Puerto Montt, la que confirmó el fallo de primer grado, que hizo lugar al reclamo deducido en contra de la resolución que denegó la solicitud de devolución de PPUA (se denunció vulneración del Art. 31 Inc. primero de la LIR entre otros).

En la referida sentencia, en su considerando décimo cuarto, la Segunda Sala de la Corte recalca la importancia de la necesidad y “obligatoriedad” de los gastos incurridos, “amén de su compromiso con el giro:

*“Décimo cuarto: Que de lo transcrito se infiere que incumbe al contribuyente probar la existencia, necesidad y obligatoriedad de los gastos en que hubo de incurrir para producir su renta, **amén de su compromiso con el giro**”¹⁵⁷, porque sólo esas erogaciones podrán ser descontadas a los efectos de determinar la renta líquida imponible y, en caso de las pérdidas, han de ejecutarse una serie de reglas de imputación”¹⁵⁸.*

6. SENTENCIA DE FECHA 12-02-2019, ROL 3972-2017

La CS rechazó el recurso de casación en el fondo interpuesto por la contribuyente en contra de la sentencia dictada por la ICA de Valparaíso, que confirmó el fallo de primer grado, que a su vez rechazó el reclamo tributario interpuesto en contra de una Resolución denegatoria de PPUA (se denunció vulneración del Art. 31 Inc. primero de la LIR entre otros).

¹⁵⁵ El mayor énfasis nos corresponde.

¹⁵⁶ Corte Suprema de Chile, Rol N° 8241-2013, 10-11-2014.

¹⁵⁷ El mayor énfasis nos corresponde.

¹⁵⁸ Corte Suprema de Chile, Rol N° 7092-2015, 24-04-2016.

En el caso de marras, destacamos el razonamiento y entendimiento de la ICA de Valparaíso en cuanto al concepto de gasto, el que es replicado por la CS en el considerando segundo de su sentencia: “[...] *Hechas estas consideraciones, expresa el sentenciador que resulta acertado concluir, como lo hace la autoridad tributaria, que el **concepto de gasto** corresponde al **sacrificio económico** que, sin tener el carácter de costo, dice relación con el funcionamiento y desarrollo de la empresa como unidad productiva destinada a generar renta, lo que se desprende claramente del Art. 31 citado que excluye tributariamente de dicho concepto todos aquellos gastos que no tengan como finalidad o destino la generación de ingresos tributables, conforme el objeto social, giro o actividad de la empresa, lo que se traduce en que **debe existir y demostrarse el vínculo entre la renta que se obtiene o se pretende obtener y el inevitable sacrificio económico para conseguirla***^{159**160}.

7. SENTENCIA DE FECHA 17-02-2020, ROL 36727-2017

La CS rechazó recurso de casación en el fondo interpuesto por un contribuyente en contra de la sentencia dictada por la ICA de Santiago, que confirmó el fallo de primer grado, quien rechazó reclamo tributario interpuesto. Se denunció que no se valoró correctamente la prueba aportada y que no se habría analizado el cumplimiento del Art. 31 de LIR.

En cuanto al concepto de gasto necesario, la Corte expuso en su considerando séptimo lo siguiente:

*“Séptimo: Que en lo referente al tercer acápite del arbitrio de nulidad, expresa la recurrente que tenía la obligación de pagar los créditos contraídos por la primitiva sociedad a un tercero por lo que los desembolsos realizados con esa motivación eran gastos necesarios. Al respecto, debe considerarse que **si bien el concepto de gasto necesario no ha sido definido por la Ley sobre Impuesto a la Renta**, esta Corte ha concluido, a partir de la lectura del Art. 31 de la normativa que la regula, que sin duda se refiere a aquellos gastos que se **relacionan directamente con el ejercicio o giro de la sociedad**, que sean **necesarios para producir la renta** y que tengan el carácter de **inevitables y obligatorios**¹⁶¹. 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 determinar¹⁶².”*

8. SENTENCIA DE FECHA 15-06-2020, ROL 5392-2018

La CS rechazó un recurso de casación en el fondo interpuesto por un contribuyente en contra de sentencia dictada por la ICA de Santiago, que confirmó el fallo dictado por el Cuarto TTA de la Región Metropolitana, que rechazó el reclamo deducido en contra de una Resolución Exenta, la cual hizo lugar en parte a la solicitud de devolución por concepto de PPUA y ordenó la disminución de la pérdida tributaria consignada en la declaración anual de renta del año tributario 2012. Fundó parte de su casación en infracción al Art. 31 de la LIR respecto al gasto tributario.

¹⁵⁹ El mayor énfasis nos corresponde.

¹⁶⁰ Corte Suprema de Chile, Rol N° 3972-2017, 12-02-2019.

¹⁶¹ El mayor énfasis nos corresponde.

¹⁶² Corte Suprema, Rol N° 36727-2017, 17-02-2020.

Respecto al concepto de “gasto necesario”, la Corte señaló: “Cuarto: [...] Si bien el concepto de gasto necesario no ha sido definido por la Ley sobre Impuesto a la Renta, esta Corte ha concluido, a partir de la lectura del Art. 31 de la normativa que la regula, que sin duda se refiere a aquellos gastos que se relacionan directamente con **el ejercicio o giro de la sociedad**, que sean **necesarios para producir la renta** y que tengan el carácter de **inevitables y obligatorios**¹⁶³. 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”¹⁶⁴.

Como se puede apreciar, la Corte comienza a unificar su criterio, distinguiendo claramente los elementos esenciales del gasto y entregando sentido al vocablo “necesario”.

CONCLUSIONES

El concepto de “gasto necesario” para producir la renta de las empresas, efectivamente ha evolucionado desde un punto de vista legal, como también, en la interpretación judicial y administrativa.

Como se ha revisado y si bien se han mantenido en el tiempo ciertos requisitos o elementos esenciales del “gasto necesario”, a partir del año 2014, el SII recrudesció la fiscalización de qué desembolsos sí podían ser rebajados por los contribuyentes y cuales no; procediendo a cobrar el impuesto sanción establecido en el Art. 21 de la LIR a todos aquellos gastos rechazados por el ente fiscalizador.

En ese orden de cosas y en base a la necesidad de redefinir los elementos esenciales, se dictó la Ley N°21.210 que vino en introducir el elemento de *aptitud* dentro del concepto de “gasto necesario”, para efectos de ampliar la definición de los mismos. Con todo, el mismo SII ya había ampliado su interpretación administrativa a partir del año 2018.

En nuestra opinión, la eliminación del vínculo irrestricto entre ingreso y gasto es necesaria efectivamente desde el año 2014 e incluso antes; época en donde el SII efectivamente rechazó muchas erogaciones que, a todas luces, al menos, no debían castigarse con el impuesto sanción del Art. 21 de la LIR (tales como los honorarios de asesoría jurídica para la defensa judicial de un contribuyente).

Lamentablemente el SII en los últimos oficios ha mantenido la necesidad de la vinculación entre un gasto con un ingreso futuro potencial; cuando -en nuestro entendimiento- el objetivo de la Ley N°21.210, era liberar a los contribuyentes del recrudescimiento en el rechazo de los gastos por parte del SII, en casos donde un desembolso sí es obligatorio y necesario para la mantención del giro o la actividad de un contribuyente pero éste NO trae de la mano ni siquiera la potencialidad de un ingreso futuro. El problema acá, entendemos, es haber incorporado un concepto (aptitud o potencialidad) sin definición, ni elementos objetivos que permitan determinar cuándo se cumple o no; sino que, imbuido de un elemento subjetivo, que será eventualmente cuestionado por el SII.

¹⁶³ El mayor énfasis nos corresponde.

¹⁶⁴ Corte Suprema de Chile, Rol N° 5392-2018, 15-06-2020.

BIBLIOGRAFÍA

- DL N°824, “Aprueba texto que indica de la Ley sobre Impuesto a la Renta”, publicado en el Diario Oficial de fecha 31 de diciembre de 1974 (Chile).
- Ley N° 20.210, “Moderniza la Legislación Tributaria”, publicada en el Diario Oficial de fecha 24 de febrero de 2020 (Chile).
- Ley N°3.996, “Establece un Impuesto Sobre Las Rentas”, publicada en el Diario Oficial de fecha 02 de enero de 1924 (Chile).
- Ley N°8.419, “Ley Sobre Impuesto a la Renta”, publicada en el Diario Oficial de fecha 10 de abril de 1946 (Chile).
- Ley N°15.564, “Modifica la Ley N°5.427, Sobre Impuestos a las herencias, asignaciones y donaciones y sustituye la Ley N°8.419, sobre impuesto a la Renta, publicada en el Diario Oficial de fecha 14 de febrero de 1996 (Chile).
- Ley N°18.293, “Modifica La Ley Sobre Impuesto a la Renta, y DL N°910 de 1975”, publicada en el Diario Oficial de fecha 31 de enero de 1984 (Chile).
- Ley N°18.682, “Introduce Modificación al IA de la Ley a la Renta y Otros”, publicada en el Diario Oficial de fecha 31 de diciembre de 1987 (Chile).
- Ley N°18.985, “Establece Normas sobre la reforma tributaria”, publicada en el Diario Oficial de fecha 28 de junio 1990 (Chile).
- Ley N°19.247, “Introduce modificaciones a la Ley sobre impuesto a la Renta; modifica Tasa del Impuesto al valor agregado; establece beneficio a las donaciones con fines educacionales y modifica otros textos legales que indica”, publicada en el Diario Oficial de fecha 15 de septiembre de 1993 (Chile).
- Ley N°19.388, “MODIFICA LA LEY N° 18.695, ORGANICA CONSTITUCIONAL DE MUNICIPALIDADES, EL DL N° 3.063, DE 1979, SOBRE RENTAS MUNICIPALES, LA LEY N° 17.235, SOBRE IMPUESTO TERRITORIAL, Y OTROS CUERPOS LEGALES”, publicada en el Diario Oficial de fecha 30 de mayo de 1995 (Chile).
- Ley N°19.506, “MODIFICA EL DL N° 824, SOBRE IMPUESTO A LA RENTA; EL DL N° 825, SOBRE IMPUESTOS A LAS VENTAS Y SERVICIOS, DE 1974; EL CODIGO TRIBUTARIO; LA LEY ORGANICA DE SERVICIOS DE IMPUESTOS INTERNOS Y OTRAS NORMAS LEGALES”, publicada en el Diario Oficial de fecha 30 de julio de 1997 (Chile).
- Ley N°19.758, “CONCEDE AUMENTO A LAS PENSIONES Y ESTABLECE SU FINANCIAMIENTO POR MEDIO DE MODIFICACIONES A NORMAS TRIBUTARIAS”, publicada en el Diario Oficial de fecha 29 de julio de 1998 (Chile).
- Ley N°19.738, “NORMAS PARA COMBATIR LA EVASION TRIBUTARIA”, publicada en el Diario Oficial de fecha 19 de junio de 2001 (Chile).
- Ley N°19.753, “MODIFICA DL N°824, DE 1974, REBAJANDO EL IMPUESTO A AL RENTA QUE AFECTA A LAS PERONAS NATURALES”, publicada en el Diario Oficial de fecha 28 de septiembre de 2001 (Chile).
- Ley N°19.768, “INTRODUCE ADECUACIONES DE INDOLE TRIBUTARIA AL MERCADO DE CAPITALES Y FLEXIBILIZA EL MECANISMO DE AHORRO VOLUNTARIO”, publicada en el Diario Oficial de fecha 07 de noviembre de 2001 (Chile).
- Ley N°19.801, “PRECISA EL REGIMEN TRIBUTARIO APLICABLE AL MAYOR VALOR DE LA ENAJENACION DE ACCIONES DE SOCIEDADES ANONIMAS ABIERTAS”, publicada en el Diario Oficial de fecha 25 de abril de 2002 (Chile).
- Biblioteca del Congreso Nacional de Chile / CBN, “Historia de la Ley N°21.210”, pag. 6.

Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°216 de 1999.
Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°2566 de 2000.
Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°1184 de 2004.
Servicio de Impuestos Internos, Circular N°127 de 1975.
Servicio de Impuestos Internos, Circular N°52 de 1976.
Servicio de Impuestos Internos, Circular N°53 de 1978.
Servicio de Impuestos Internos, Circular N°36 de 1988.
Servicio de Impuestos Internos, Circular N°37 de 1995.
Servicio de Impuestos Internos, Circular N°59 de 1997.
Servicio de Impuestos Internos, Circular N°37 de 1998.
Servicio de Impuestos Internos, Circular N°49 de 2006.
Servicio de Impuestos Internos, Circular N°45 de 2013.
Servicio de Impuestos Internos, Circular N°1 de 2015.
Servicio de Impuestos Internos, Circular N°5 de 2018.
Servicio de Impuestos Internos, Circular N°32 de 2020.
Servicio de Impuestos Internos, Circular N°53 de 2020.
Asesorías e Inversiones Cinque Terre Limitada con SII (2009): CS, Rol N°9154-2009, 16/06/2012.
Corte Suprema, Sentencia Causa Rol N°9606-2011, 02/04/2013¹⁶⁵.
Corte Suprema, Sentencia Causa Rol N°7343-2012, 24/10/2013¹⁶⁵.
Corte Suprema, Sentencia Causa Rol N°7657-2013, 16-09-2014¹⁶⁵.
Corte Suprema, Sentencia Causa Rol N°8241-2013, 10-11-2014¹⁶⁵.
Corte Suprema, Sentencia Causa Rol N°7092-2015, 24-04-2016¹⁶⁵.
Corte Suprema, Sentencia Causa Rol N°3972-2017, 12-02-2019¹⁶⁵.
Corte Suprema, Sentencia Causa Rol N°36727-2017, 17-02-2020¹⁶⁵.
Corte Suprema, Sentencia Causa Rol N°5392-2018, 15-06-2020¹⁶⁵.

¹⁶⁵ Conforme al acta N°44-2022 de la Corte Suprema, se resguarda la identidad de las partes a través de la anonimización.