



Universidad del Desarrollo
Derecho

EL CONCEPTO DE GASTO NECESARIO EN LA LEY DE IMPUESTO A LA RENTA,
Y EL DE ADQUISICIÓN O USO DEL SERVICIO DIRECTAMENTE RELACIONADO
CON EL GIRO, EN EL IVA

POR: MIGUEL EMILIO MÁRQUEZ EBNER

Tesina presentada a la Facultad de Derecho de la Universidad del Desarrollo para optar al
grado académico de Magíster en Derecho de la Empresa, con mención en Derecho
Tributario.

PROFESOR GUÍA:

Sr. JAIME GARCÍA ESCOBAR.

Marzo 2019
CONCEPCIÓN

TABLA DE CONTENIDO

I.-	INTRODUCCIÓN.....	III
II.-	CAPÍTULO I: GASTO NECESARIO EN LA LEY DE IMPUESTO A LA RENTA.....	III
	A.- CONCEPTO DE GASTO NECESARIO. DOCTRINA, JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA Y JUDICIAL.....	IV
	B.- REQUISITOS DE PROCEDENCIA.....	V
	C.- SANCIÓN A LA FALTA DE REQUISITOS. GASTOS RECHAZADOS. TRIBUTACIÓN.....	VI
	D.- HISTORIA DE LOS GASTOS NECESARIOS. CAMBIOS EN EL CONCEPTO...	VII
	E.- INTERPRETACIÓN DE LA LEY, EN RELACIÓN CON LA CALIFICACIÓN DE UN GASTO COMO NECESARIO PARA PRODUCIR LA RENTA.....	VIII
	F.- COMENTARIO SOBRE LA REFORMA TRIBUTARIA 2019.....	XI
III.-	CAPÍTULO II: ADQUISICIÓN O USO DEL SERVICIO, DIRECTAMENTE RELACIONADO CON EL GIRO EN EL IVA.....	XII
	A.- CONCEPTO DE CRÉDITO FISCAL. OPORTUNIDAD Y REQUISITOS.....	XII
	B.- RELACIÓN CON EL GIRO. CONCEPTO.....	XIII
	C.- INTERPRETACIÓN DE LA LEY, EN RELACIÓN CON LA CALIFICACIÓN DE DESEMBOLSO RELACIONADO DIRECTAMENTE CON EL GIRO.....	XIV
	D.- COMENTARIO SOBRE LA REFORMA TRIBUTARIA 2019.....	XVI
IV.-	CONCLUSIONES.....	XVI
V.-	JURISPRUDENCIA Y BIBLIOGRAFÍA.....	XVIII

INTRODUCCIÓN.

El propósito del presente trabajo consiste en realizar una exposición y análisis de dos conceptos importantes para la determinación de los dos impuestos de mayor recaudación fiscal en el país: el de *Gasto Necesario para producir la Renta*, en el Impuesto a la Renta, y el de *Adquisición o Uso de Servicio, directamente relacionado con el Giro*, en el Impuesto al Valor Agregado.

Los *Gastos Necesarios para producir la Renta*, como concepto, forma parte del sistema que indica la Base Imponible del Impuesto de Primera Categoría: la *Renta Líquida Imponible*, regulado principalmente desde el artículo 29 al 33 del DL 824. De manera general, es posible indicar que corresponde a la segunda deducción a los ingresos brutos, luego de los *Costos Directos*. Referido en el artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta (LIR), se indica que la Renta Líquida de las personas se determinará deduciendo de la Renta Bruta, todos los gastos necesarios para producirla, e indicando los requisitos y momentos para sustraer de la Base Imponible dichas sumas.

En cuanto al segundo concepto, de *Adquisición o Uso de Servicio, directamente relacionado con el Giro*, dice relación con impuestos soportados o pagados de gastos de tipo general por la adquisición o uso de servicio, siendo la relación con el giro un requisito para que pueda ser utilizado como Crédito Fiscal, respecto del IVA que se debe pagar por el período correspondiente (*Débito Fiscal*), con la finalidad de gravar únicamente al consumidor final. Se encuentra presente en el artículo 23 del Decreto Ley 825, en su numeral 1°.

En ambos casos, al permitir que el Servicio de Impuestos Internos (SII) pueda interpretar, o indicar a su arbitrio a qué caso se aplica y a cuál no, ha sido insatisfactorio lograr cumplir el objetivo de dar certeza al contribuyente, y que éste sepa a qué atenerse frente a cada gasto, y a cómo tratarlo tributariamente, además del peligro de una interpretación que sobrepase el espíritu de la ley.

También se realizará un breve análisis de los cambios que podría implicar el *Proyecto de Ley que Moderniza la Legislación Tributaria*, ingresada a la Cámara de Diputados el 23 de agosto de 2018, por Mensaje Presidencial. Este proyecto se encuentra actualmente en trámite, por lo que no existe real certeza si será aprobado su texto íntegramente, si será sujeto a modificación durante el transcurso de los consecuentes trámites legislativos, o si será legislada dicha materia siquiera.

Teniendo presente la situación antes indicada, dicho análisis será abordado respecto de ambos conceptos, y si logrará resolver, o por lo menos, ajustar el amplio espectro de interpretación que en algunos casos tiene el SII ante el contribuyente.

CAPÍTULO I: GASTO NECESARIO EN LA LEY DE IMPUESTO A LA RENTA.

CONCEPTO DE GASTO NECESARIO. DOCTRINA, JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA Y JUDICIAL.

En cuanto a la búsqueda en la Ley de una definición exacta de lo que es un *Gasto Necesario para producir la Renta*, no ha sido posible encontrar alguna. El Decreto Ley 824 simplemente se limita a indicar qué requisitos se deben cumplir para calificar un gasto como necesario, y a indicar los efectos tributarios que ello implica.

La Corte Suprema ha tratado de confeccionar una definición, tomando como base el artículo 31 de la referida Ley de Impuesto a la Renta, indicando: “*Que si bien el concepto de gasto necesario no ha sido definido por la Ley de la Renta, esta Corte ha concluido, a partir de la lectura de la norma transcrita, que sin duda se refiere a aquellos gastos que se relacionan directamente con el ejercicio o giro del contribuyente, que sean necesarios para producir la renta y que tengan el carácter de inevitables y obligatorios. Esta última característica se desprende de la significación gramatical del vocablo "necesarios", esto es, aquellos desembolsos en que inevitablemente ha debido incurrir el contribuyente para generar la renta líquida imponible que se pretende determinar.*”

*Que, atendiendo a estos conceptos, el gasto debe justificarse fehacientemente ante el ente fiscalizador y ser éste además necesario, sólo así puede considerarse en la determinación de la base imponible para el cálculo del impuesto a la renta, conforme al texto expreso de la ley...”*¹.

De la misma manera, se ha definido algo esencial sobre este concepto: ¿Qué entendemos por Necesario?, indicando: “*Que de la manera expuesta, el entendimiento del vocablo ‘necesario’ efectuado en autos se corresponde, entonces, con la significación que le ha atribuido esta Corte, conforme su tenor gramatical, cual es la de aquellos desembolsos en los que inevitablemente ha debido incurrir el contribuyente para generar la renta líquida imponible que se pretende determinar, relacionados directamente con su ejercicio o giro y que tengan el carácter de inevitables y obligatorios para el fin social*”². La Real Academia de la Lengua Española define lo que es *necesario* como “*lo que se hace o ejecuta obligado de otra cosa, como opuesto a voluntario o espontáneo*”, y también como “*lo que es menester indispensablemente o hace falta para un fin, sentido que se contrapone a superfluo*”.

Sin embargo, este concepto no ha sido uniforme durante la vigencia del Decreto Ley 824.

En consecuencia, sin estar exento de una eventual discusión, al recurrir al sólo Elemento Gramatical para definirlo, se puede concluir que un Gasto Necesario, es un coste que no se puede evitar, siendo obligatorio para el contribuyente su desembolso, por lo que, a contrario sensu, su inexistencia acarrearía resultados neutros o negativos en el desempeño

¹ Excma. C. Sup., Rec. Casación Fondo, ROL 8421-2013 (10/11/2014) - Rec. Casación Fondo, ROL 7855-2013 (16/09/2014).

² Excma. C. Sup., Rec. Casación Fondo, ROL 11359-2014 (30/12/2014).

económico de la empresa, por lo que deberá ser rebajado de la Renta Bruta, cumpliéndose obviamente los demás requisitos que impone el artículo 31 de la LIR.

Por su lado, el SII tampoco ha hecho referencia a qué son los Gastos para producir la renta. En su Circular n° 56, del 8 de noviembre de 2007, numeral 3, se ha limitado a indicar los requisitos copulativos para que puedan ser deducidos de la Renta Bruta indicada en el artículo 30 de la LIR, o remitiéndose a lo indicado por la Jurisprudencia Judicial al momento de definir este concepto.

REQUISITOS DE PROCEDENCIA.

En este sentido, la Corte Suprema, y el SII en su Circular n° 56 del 08 de noviembre de 2007, ha indicado cuáles son los requisitos para calificar un gasto como necesario para producir la renta:

1. Que se trate de gastos necesarios para producir la renta, entendiéndose que son aquellos los de carácter inevitable u obligatorio respecto del giro del negocio considerando no sólo la naturaleza del negocio, sino que también hasta qué cantidad el gasto ha sido necesario para producir renta del ejercicio anual, cuya Renta Líquida Imponible se esta determinando. Así lo indica expresamente la norma, al indicar en el artículo 31 inciso primero que “*No se deducirán los gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa*”.
2. Que correspondan a desembolsos pagados o adeudados. Es imperioso que el gasto tenga su origen en una adquisición o prestación real y efectiva, no una mera apreciación del contribuyente. Se debe tener muy presente que dichos gastos deben haber sido efectivamente pagados, o que haya nacido realmente una obligación, independientemente de su exigibilidad en el mismo momento. Por lo anterior, no cabe calificar como Gasto Necesario si el mismo contribuyente con sus propios medios realiza el servicio, no se aceptarán como gasto las sumas que el contribuyente se asigne por concepto de fletes, ni aun cuando dichas sumas no excedan de las que cobraría cualquier empresa de transportes, ya que no se adeudan, el contribuyente no tiene obligación de pagarlas a un tercero, así lo ha indicado el SII.
3. Que se encuentren respaldados o justificados fehacientemente con la documentación correspondiente a fin de probar su naturaleza, necesidad, efectividad y monto, con los medios probatorios que disponga el contribuyente, pudiendo el SII impugnarlos, si por razones fundadas no se estimaren justificados. Generalmente estos se comprueban mediante la documentación que legalmente emitidos correspondan de acuerdo con la naturaleza del gasto, como facturas, notas de débito, boletas. Así, por ejemplo, la Iltma. Corte de Apelaciones de Antofagasta, en sentencia de fecha 19 de mayo de 2004, señaló que, para acreditar gastos de representación por actividades profesionales, no era suficiente acompañar los documentos respectivos al desembolso, sino que también era

necesario acreditar la correspondencia con la actividad profesional, en especial la naturaleza del gasto, y el momento en que se realizó³.

4. Que correspondan al período en que se está determinando la renta. Bajo este requisito, se podría agregar que el SII ha señalado en sus oficios que los gastos necesarios para producir la renta deben tener una relación directa con ingresos brutos del período, de acuerdo con el artículo 29 de la LIR. Se indica en el Oficio n° 3.853 de fecha 4 de octubre de 2005, que no será posible calificar como gasto necesario una erogación que no tenga correlativo en los ingresos, ni con ingresos futuros imprevistos, porque no habría garantía que los desembolsos de dicho caso le generen ingresos o rentas tributables, y si se generaran, sería imposible cuantificarlos en forma concreta.
5. Que pertenezcan al giro de la empresa, negocio o actividad que se desarrolla.
6. Que no se trate de gastos que la ley declare como “no deducibles”.
7. Que no se encuentren ya rebajados como Costo Directo, de acuerdo con el artículo 30 de la Ley de Impuesto a la Renta.⁴

Adicionalmente, el Servicio de Impuestos Internos ha indicado requisitos especiales para determinados casos tanto indicados en los numerales del artículo 31 como para otros fuera de dicha norma, aparte de deber cumplir con la obligación de cumplir los requisitos generales.

Un caso importante de mencionar corresponde a los requisitos para que un desembolso incurrido en el extranjero pueda ser deducido como gasto necesario en Chile. Obviamente, debe cumplir con los requisitos generales, pero, además, deben ser acreditados con los correspondientes documentos emitidos en el exterior, de acuerdo con la propia ley del país de emisión, y a lo menos, indicar la individualización y domicilio del prestador del servicio, la naturaleza u objeto de la prestación, el monto y fecha de la operación.

Si no existe el respectivo documento, queda a la Dirección Regional aceptar o rechazar la deducción de los gastos, dependiendo si son razonables y necesarios para el negocio del contribuyente. Otra situación que queda peligrosamente al criterio del Servicio. Respecto de lo anterior, el SII tiene facultades para atender a factores como relacionar los ingresos brutos, los gastos, y el desembolso de que se trate con otro realizado por cualquier otro contribuyente, de la misma actividad comercial o parecida. Incluso, puede considerar si el bien o servicio relacionado con dicho gasto, se presta o adquiere en Chile⁵.

SANCIÓN A LA FALTA DE REQUISITOS. GASTOS RECHAZADOS. TRIBUTACIÓN.

El propio inciso primero del artículo 31 de la LIR indica qué bienes no puede ser rebajados como gastos necesarios: la adquisición, mantención o explotación de bienes no

³ Iltma. C. Ap. Antofagasta, Rec. Apelación, ROL 16702-2003 (19/05/2004).

⁴ Excm. C. Sup., Rec. Casación Fondo, ROL 14771-2014 (19/05/2015) - Circular S.I.I. n° 56, 08/11/2007.

⁵ Circular S.I.I. n° 61, 15/10/1997.

destinados al giro del negocio o empresa; y las sumas o desembolsos pagados o adeudados por los bienes de los cuales se aplique la presunción de derecho a que se refiere la letra iii) del inciso tercero del artículo 21, y la letra f) del número 1 del artículo 33, que se refiere a gastos destinados a bienes que no están destinados a giro o actividad empresarial, realmente usados para fines personales por propietarios, socios, accionistas, entre otros; adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando este no sea el giro habitual del contribuyente, y en combustible, lubricantes, reparaciones, en general todos los gastos para mantención y funcionamiento; gastos en supermercados y comercios similares, cuando no correspondan a bienes necesarios para desarrollar el giro del contribuyente.

Sin perjuicio de lo anteriormente indicado, los gastos en Supermercados podrán deducirse cuando no excedan las 5 UTA durante el ejercicio, cumpliendo con los requisitos del mismo artículo 31, y si excedieren dicho monto, de igual forma se procederá a la deducción, si, previo a la declaración anual de impuesto a la renta, se informa al SII, por formulario 29, el monto en que se ha incurrido en los gastos de Supermercado, siempre y cuando, nuevamente, se cumpla con los requisitos indicados en el artículo referido.

Derechamente refiriéndonos a la sanción, el artículo 33 de la LIR indica en su letra g) que *“se agregarán a la renta líquida las partidas que se indican a continuación y siempre que hayan disminuido la renta líquida declarada: Las cantidades cuya deducción no autoriza el artículo 31° o que se rebajen en exceso de los márgenes permitidos por la ley o la Dirección Regional, en su caso.*

En caso de que el contribuyente sea una sociedad de personas, deberá entenderse que el término "contribuyente" empleado en las letras b) y c) precedentes, comprende a los socios de dichas sociedades.” Como se puede apreciar, si un contribuyente agrega gastos que no cumplan los requisitos indicados en el artículo 31, el artículo 33 obliga a agregarlos nuevamente a la base imponible, aumentando la Renta, y, por ende, el impuesto de primera categoría a pagar. Sin embargo, la forma de tributar estos gastos, siendo obviamente una sanción, corresponde, de acuerdo con el artículo 21 de la LIR, al pago de una tasa del 40% en carácter de impuesto único.

HISTORIA DE LOS GASTOS NECESARIOS. CAMBIOS EN EL CONCEPTO.

Con la necesidad de aumentar los impuestos en el país, y luego de varios proyectos, el 2 de enero de 1924, se promulga la Ley 3.996, en el cual ya efectiva y formalmente se implanta la Ley de Impuesto a la Renta.

Según autores, la legislación anterior a la materia se refería a improvisados tributos de emergencia para el financiamiento del Fisco. En dicha ley, se indicaba que se establecía una contribución sobre las rentas de más de diez mil pesos de la época, en el año anterior al que deba pagarse dicha contribución. Acto seguido, indica lo que es renta, como un conjunto de ganancias en dinero o susceptibles de ser valorizadas que obtiene una persona, previas

ciertas deducciones: “1) *Dos mil quinientos pesos si fuere casado, no divorciado, ni separado de bienes*; 2) *Dos mil quinientos pesos por cada descendiente menor, y por las descendientes mujeres de toda edad que careciendo de bienes, viviera a costa del contribuyente*; 3) *Las pensiones alimenticias a que estuviere obligado y que realmente proporcionare*; 4) *Las cantidades prudenciales con que en atención a su fortuna, contribuyere al bienestar de sus descendientes, ascendientes y colaterales hasta el tercer grado de consanguinidad y segundo de afinidad*; 5) *Las contribuciones de haberes que hubiera pagado y las patentes mineras*; 6) *Los intereses de las deudas, seguros de propiedades, gastos y reembolsos para obtener la renta*; 7) *Las rentas provenientes de sociedades o corporaciones que hayan pagado la contribución establecida en esta ley*”, así, en los numerales del artículo 2 de la ley 3.996, se indica incipientemente y por primera vez, las sumas que los contribuyentes tenían derecho a deducir de sus ingresos en un año.

Ya la expresión *gasto necesario*, aparece en el mensaje presidencial del proyecto de ley que ingresó para aprobación parlamentaria al indicar: “[...] *la renta es lo que un individuo obtiene, deducidos todos los gastos necesarios para su adquisición, y que tiene disponible para su propio consumo, siendo así la renta, un flujo de riqueza que debe ser estimado con relación a un determinado período de tiempo*”. Sin embargo, dicho concepto y los casos indicados en los numerales del artículo 2, pueden ser considerados actualmente como *Costo Directo*.

INTERPRETACIÓN DE LA LEY, EN RELACIÓN CON LA CALIFICACIÓN DE UN GASTO COMO NECESARIO PARA PRODUCIR LA RENTA.

Interpretar una ley, para la doctrina tributaria, es “*Fijar el sentido de la norma jurídica, entendiendo como sentido de la proposición el contenido del mandato jurídico que ella prescribe, en todos sus extremos. Más brevemente, interpretar la ley tributaria consiste en conocer los elementos de una relación jurídico tributaria definida por la ley*”⁶. Pero, el llamado a interpretar la ley tributaria no corresponde solamente a los Tribunales de Justicia solamente.

La función de interpretar la norma tributaria la tiene principalmente el SII, en el artículo 6 del Código Tributario, en el que se indica que “*corresponde al Servicio de Impuestos internos el ejercicio de las atribuciones que le confiere su Estatuto Orgánico, el presente Código, y las leyes, en especial, la aplicación de fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias*”. Y en su letra A), le confiere al Director Nacional la facultad de interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos.

⁶ STREETER, Jorge. “La Interpretación de la Ley Tributaria”, *Revista de Derecho Económico*, nº 21 y nº22, Departamento de Derecho Económico, Universidad de Chile, 1968, Año VI, p. 15.

¿Por qué se le otorga la facultad de interpretar al SII? Primero, para dar a conocer al contribuyente la forma en que el Servicio aplicará la legislación tributaria, y, en segundo lugar, para prevenir posibles conflictos entre el órgano fiscalizador y la ciudadanía⁷.

Como sentido práctico, se entiende por el contribuyente que la interpretación de la ley que da el SII sería *la válida*, o *la razonable*, ya que existe una confianza en los conocimientos que la autoridad posee, que conoce su tema, y que sabe más que él.

Hay algunos casos especiales en que la propia ley otorga la facultad de calificar un gasto como necesario, uno de ellos corresponde a los gastos relacionados con los vehículos, en que el artículo 31 entrega la evaluación de procedencia de ser gasto necesario o no, al Director Nacional del SII, mediante calificación anterior, y a su juicio exclusivo. Lo cual sería una arbitrariedad muy grande.

Sin embargo, así las cosas, dicha facultad se ha materializado, por ejemplo, en la Circular n° 5 de 2018, en la que se actualiza las instrucciones referentes al tratamiento tributario de vehículos motorizados frente a las normas contenidas en la LIR y en la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

Primeramente, dicha Circular define qué se entiende por Vehículo, expresando que es *“todo medio de transporte de personas o cosas, que cuenta con un motor que lo propulsa y permite guiarlo a través de calles o caminos, públicos o privados”*. Luego, indica en su título VII, respecto de las normas contenidas en el Decreto Ley 824, la calificación de gasto tributario respecto de la Adquisición de un Vehículo, de los desembolsos por mantención y funcionamiento, el uso o goce de vehículos de la empresa en beneficio de socios o accionistas de ésta, y de la enajenación de un vehículo, o cualquier hecho que produzca la pérdida su calidad de activo en la empresa.

En cuanto a la adquisición de un vehículo, empieza por indicar una situación obvia, que sin embargo era pertinente aclarar: el valor o precio de adquisición de un vehículo, no puede ser considerado como gasto necesario para producir la renta, toda vez que constituye un activo, no un gasto, debiendo considerarse como valor de activo fijo o inmovilizado. Misma situación ocurre con los desembolsos incurridos en la adquisición o arriendo de los vehículos (entendiendo y englobando en el concepto los automóviles, station wagons y similares en adelante), como los gastos notariales, permiso de circulación, impuesto a transferencia, etc., ya que se entienden en los *“gastos incurridos en la adquisición [...] y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares”* que indica el inciso primero de artículo 31 en análisis.

Volviendo al concepto y requisitos generales, y tal como se indicó anteriormente, por no definir adecuadamente qué entendemos por gastos necesarios, la interpretación de la Jurisprudencia Judicial no ha sido similar durante el tiempo de vigencia de la LIR. En la

⁷ CUEVAS, O. Alberto, Instituto Chileno de Derecho Tributario, *“La Facultad Interpretativa del SII y los Cambios de Criterio: Una visión Alternativa”*, Editorial Legal Publishing Chile, primera edición, 2013, p. 109.

década de los 80', la Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, indicó que la expresión *necesario*, se emplea como una acepción o un sinónimo de *útil, conveniente, prudente*, sin exigir que el gasto necesario sea inevitable o indispensable⁸, como actualmente fallan regularmente los Tribunales Superiores y lo determina el Servicio de Impuestos Internos.

Dicha asimilación a utilidad parece más acertada con lo que comúnmente se piensa como gasto necesario. Toda empresa tiene ingresos y desembolsos. No es posible considerar que un contribuyente no va a gastar hasta el punto de que ya se le haga insostenible obtener Renta, situación en la que recién hará dicho gasto. La persona, en el ejercicio de su actividad, y obviamente teniendo en consideración la figura de un buen comerciante, prudente, criterioso, y sin pensar en defraudar o evadir impuestos, razona su motivación en hacer un gasto para producir renta en la conveniencia o utilidad de desembolsar dinero, con miras a obtener ganancia. Agregarle al concepto de necesidad para producir la renta una inevitabilidad u obligación de desembolso, es forzar la actividad empresarial, y eliminar el concepto de Buena Fe en materia de determinación de la Renta Líquida Imponible. Se constituye una Interpretación *in dubio pro fisco*, contraviniendo el principio de que la interpretación en materia tributaria debe ser *restrictiva*.

Dicha tesis fue considerada en Recurso de Apelación por la Iltma. Corte de Apelaciones de Valdivia, y como en pocos casos, confirmada en Casación en el Fondo por la Excma. Corte Suprema, siendo rechazado este último recurso interpuesto por el Fisco, tal como se puede apreciar en su Sentencia. El fallo indica que la inversión en la productividad de los trabajadores realizado por el contribuyente debe ser considerado como necesarios para producir la Renta. Se advierte en considerando séptimo: “*La satisfacción de los trabajadores es un fin en sí mismo, tiene un valor intrínseco que es necesaria para el trabajador y para la empresa*”, luego agrega, “*La eliminación de las fuentes de insatisfacción conllevan en cierta medida a un mejor rendimiento del trabajador, reflejado en una actividad positiva frente a la organización*”. Posteriormente, en parte final del considerando séptimo, indica: “[...] *toda labor que tienda a aumentar la producción de la empresa debería partir por los trabajadores (ya que ellos son empresa) extendiéndose a la organización global*”. Concluye la reproducción de la sentencia de segunda instancia sobre este punto en el considerando octavo: “*Que, en este orden de ideas, este tribunal estima que los desembolsos en que ha incurrido la sociedad reclamante son precisamente necesarios para la productividad de la empresa*”⁹.

En el caso conocido y fallado por la Iltma. Corte de Apelaciones de Valdivia, se analizan los desembolsos con miras a la productividad de la empresa, entendiendo que el bienestar de los trabajadores en una labor con constante estrés mejoraba dicha producción, siendo necesario para producir la renta, sin considerar los gastos como obligatorios o indispensables, aquéllos que, de no existir, no se habría producido renta. De la lectura del

⁸ Iltma. C. Ap. Santiago. Rec. Apelación, ROL 1064-1984 (12/07/1989).

⁹ Excma. C. Sup., Rec. Casación Fondo, ROL 1264-2003 (24/06/2004).

fallo se infiere que, para el Sentenciador, de no ocurrir dichos gastos, igualmente se producirá rentabilidad en la empresa, pero tendría problemas de competitividad, al asumir el tribunal que *“la preocupación por la motivación y satisfacción de los trabajadores debería ser el nuevo rumbo que debe tomar la sicología laboral”*¹⁰.

COMENTARIO SOBRE LA REFORMA TRIBUTARIA 2019.

Para el caso del Impuesto a la Renta, se incorporan en el catálogo del artículo 31 nuevos gastos especiales, tales como los gastos relacionados con responsabilidad social empresarial y gastos por obligaciones legales de responsabilidad objetiva de indemnizar o compensar.

Se elimina la limitación especial al gasto por concepto de regalías que actualmente contempla el número 12 del artículo 31 de la LIR, sujetando dichos gastos a las normas generales.

De la misma manera, se reemplaza el actual artículo 14, señalando en su numeral 3.- de la letra C) que las empresas obligadas a determinar su renta efectiva en base a contabilidad completa, acogidas al artículo 14 letra A), que opten por sujetarse a lo dispuesto en los artículos 14 letra B) número 1, 14 letra D) número 6, o 34, deberán efectuar el siguiente tratamiento a las partidas que a continuación se indican, según sus saldos al 31 de diciembre del año anterior al que comiencen a tributar conforme al nuevo régimen, sin perjuicio de la tributación que afecte en dicho período a la empresa y a sus propietarios: Si la empresa opta por acogerse al artículo 14 letra B) número 1, se deberá también aplicar lo siguiente: Las pérdidas tributarias determinadas al término del ejercicio anterior, que no hayan sido absorbidas conforme a lo dispuesto en el número 3 del artículo 31, *deberán considerarse como un gasto del primer día del ejercicio inicial sujeto al nuevo régimen tributario*. Los activos fijos físicos depreciables conforme a lo dispuesto en los números 5 y 5 bis del artículo 31, a su valor neto tributario, deberán considerarse como un gasto del primer día del ejercicio inicial sujeto al nuevo régimen tributario.

Por su parte, se incluye una nueva primera parte del Inciso Primero del artículo 31: *“La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos que cumplan las siguientes condiciones: (a) que se encuentren vinculados directa o indirectamente al desarrollo del giro, entendiendo por tal el que se realiza para el desarrollo de las operaciones o negocios de la empresa o el que se efectúa en el interés de la misma; incluyendo gastos ordinarios, extraordinarios, habituales, excepcionales, voluntarios u obligatorios; (b) que sean razonables en cuanto a su monto, atendidas las circunstancias particulares del caso; (c) que no hayan sido rebajados en virtud*

¹⁰ Ídem.

del artículo 30; (d) que se encuentren pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente; (e) que tengan una causa lícita y no tengan su origen en comportamientos dolosos; y (f) que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio, en caso de fiscalización, a través de los medios de prueba que corresponda conforme a la naturaleza de los respectivos desembolsos.”¹¹. La primera novedad que se puede apreciar corresponde a indicar claramente cuáles son los requisitos para que califique un gasto como necesario, enumerándolos. El requisito indicado en la letra (a) exige una relación con el giro, mediante una vinculación directa o indirecta, y definiendo qué se deberá entender por giro, concepto que tampoco se había definido en la legislación chilena, como el que se realiza para el desarrollo de las operaciones o negocios de la empresa, o el que se efectúa en el interés de esta. Nuevamente, no se refiere a una obligatoriedad o inevitabilidad como requisito, sólo refiriéndose a ellos como gastos que se pueden “incluir”, e indicándolos después de los “voluntarios”, situación que pudo haberse expresado claramente para mantener el criterio utilizado en la práctica. Recordemos en este punto la definición de *necesario* de la RAE: “*lo que se hace o ejecuta obligado de otra cosa, como opuesto a voluntario o espontáneo*”.

A contrario sensu, al reemplazar el artículo 31 en su primera parte, indicando explícitamente los requisitos, definiendo lo que se entiende por giro, agregando la exigencia de provenir de una *causa lícita*, algo muy obvio que podría entenderse sin necesidad de incluirlo en la legislación, podríamos inferir que el legislador no tiene en consideración la *obligatoriedad* o *inevitabilidad* como requerimiento o exigencia de procedencia para ser un Gasto Necesario, al sólo mencionarlos como ejemplo de tipo de gastos.

CAPÍTULO II: ADQUISICIÓN O USO DEL SERVICIO, DIRECTAMENTE RELACIONADO CON EL GIRO EN EL IVA.

CONCEPTO DE CRÉDITO FISCAL. OPORTUNIDAD Y REQUISITOS.

A grueso modo, el Impuesto al Valor Agregado (en adelante IVA) corresponde a los tributos que gravan las ventas y la prestación de servicios realizados en Chile, salvo excepciones y casos especiales, y cumpliendo los requisitos que para cada hecho gravado existe, además de los Actos Asimilados, que, a pesar de no cumplir alguno de los requisitos de algún hecho gravado base, por el hecho de la ley se considerarán como afectos a este impuesto.

El fundamento de este impuesto es gravar al consumidor final, quien realmente es el contribuyente, el que soporta el IVA, siendo, por regla general, los comerciantes, los

¹¹ Mensaje Presidencial, *Proyecto de Ley que Moderniza la Legislación Tributaria*, Ministerio de Hacienda, Santiago, 23/08/2018.

eslabones intermedios entre el vendedor de la “materia prima” y dicho consumidor final, los sujetos encargados de retener y enterar el impuesto en arcas fiscales.

Ahora bien, ocurriendo el hecho gravado, nace la obligación del contribuyente de pagar este impuesto, sin distinción de comerciante o consumidor final, lo que, así tal cual las cosas, produciría que exista un tributo excesivo al gravar cada operación de compra y venta de los insumos para, a su vez, vender su producto, que a su vez volverá a gravarse con IVA, el llamado *Efecto Cascada*.

Para evitar lo anterior, y en el fondo gravar solamente al consumo, se estableció un sistema de *Débito y Crédito Fiscal*, en el que los vendedores y prestadores de servicios tienen derecho a deducir del primero (IVA que han retenido y pagado por sus ventas), este Crédito Fiscal (IVA del período que soportaron y pagaron por sus adquisiciones o servicios recibidos).

Este *Crédito Fiscal*, se puede definir como “*Suma del IVA que ha sido recargado a vendedores y prestadores de servicios, y que éstos tienen derecho a rebajar de su Débito Fiscal*”¹². También puede decirse que el crédito fiscal está conformado por “*los impuestos que a los contribuyentes afectos al impuesto al valor agregado les han sido recargado en sus adquisiciones o servicios recibidos, y que pueden deducir de su débito fiscal mensual determinado en conformidad a las normas contenidas en la ley*”, de acuerdo con el artículo 39 inciso primero, de la Ley de IVA.

Obviamente, como todo elemento en Derecho Tributario, tiene requisitos. El primero de todos es que el IVA soportado, haya sido recargado en forma separada en la respectiva factura. Por consiguiente, no cabe tener derecho a Crédito Fiscal en la adquisición o recepción de servicios, en cuyas operaciones emitidas se haya emitido Boleta.

En cuanto al resto de los requisitos, el artículo 23 de la Ley de IVA indica que dará derecho a crédito el impuesto soportado o pagado en las operaciones que recaigan sobre especies corporales muebles, o servicios destinados a formar parte de su Activo Realizable o Activo Fijo, y aquéllas relacionadas con gastos de tipo general, que digan relación con el giro o actividad del contribuyente. Igualmente, dará derecho a crédito el impuesto recargado en las facturas recibidas con ocasión de un contrato de venta o promesa de venta de un bien corporal inmueble y de los contratos generales de construcción y de instalación o confección de especialidades, referidos estos últimos en la letra e) del Artículo 8 del DL 825.

RELACIÓN CON EL GIRO. CONCEPTO.

En suma, se consideran tanto por la Ley de IVA, como por el reglamento contenido en el D.S. N° 55, de 1977, del Ministerio de Hacienda, los siguientes requisitos: que el IVA haya sido recargado separadamente en la factura que acredite la respectiva adquisición o

¹² CONTRERAS U. Hugo y GONZÁLEZ S. Leonel, “*Curso Práctico de Impuesto al Valor Agregado*”. Editorial Cepet Ltda., 2011, p. 243.

prestación de servicio, considerando como adquisición las de especies corporales muebles destinadas al activo fijo, activo realizable, o aquéllas relacionadas con otros gastos de tipo general, que digan relación con el giro o actividad del contribuyente.

A contrario sensu, según lo indicado en el artículo 41 del Reglamento y el DL 825 en su artículo 23 número 2, no procede el derecho a Crédito Fiscal: impuestos pagados en la adquisición o importación de bienes, o en la prestación de servicios que se afecten o destinen a operaciones no gravadas con IVA; o a operaciones exentas del mismo impuesto; o gravámenes pagados en la importación o compra de bienes corporales muebles o inmuebles o utilización de servicios que no guarden relación directa con la actividad o giro del contribuyente. Sobre este último caso, el mismo Reglamento aclara que *“se entenderá que las operaciones señaladas en el inciso anterior no guardan relación directa con la actividad o giro del contribuyente cuando se destinen a fines diferentes de aquellos que constituyen su giro o actividad habitual, como ocurriría por ejemplo con las importaciones, adquisiciones o utilización de servicios que éste efectuara para su uso particular, o que destinándolo a su empresa o negocio, dicha destinación sea con fines ajenos a los de su industria o actividad, de forma tal que no pueda estimarse que guarda relación directa con su giro”*. En suma, se puede inferir que cuando el contribuyente realiza operaciones como consumidor final, y no como un intermedio en la cadena de producción de un bien o servicio, estaremos fuera del Crédito Fiscal, debiendo, por ende, soportar íntegramente el IVA pagado por desembolsos por adquisición de bienes o servicios prestados fuera del giro.

Ahora bien, el ordenamiento jurídico tributario no define lo que se entiende por Giro, cayendo, obviamente en la definición indicada por la Real Academia Española, como *“Conjunto de operaciones o negocios de una empresa”*. La otra normativa en que se hace referencia al Giro corresponde al artículo 352 número 5 del Código de Comercio, pero tampoco lo ha definido. La jurisprudencia judicial lo ha considerado como un concepto amplio, como *“el objeto económico a que se dedica una persona natural o jurídica”*. La Iltma. Corte de Apelaciones de San Miguel también ha indicado que *“El objeto de toda sociedad es obtener utilidades, aún cuando algunas no las logren, y su giro o actividad es el conjunto de actividades que llevará a cabo”* y luego agrega *“lo que equivale a profesión u oficio, tratándose de personas naturales”*¹³. Como se puede apreciar, los tribunales, a pesar de criticar la ambigüedad del legislador en definir el *giro*, incluso haciéndolo sinónimo con *actividad*, o con *objeto social*, han tenido por delimitado que se entiende por giro en cada caso concreto.

INTERPRETACIÓN DE LA LEY, EN RELACIÓN CON LA CALIFICACIÓN DE DESEMBOLSO RELACIONADO DIRECTAMENTE CON EL GIRO.

¹³ Iltma. C. Ap. San Miguel, Rec. Apelación, ROL 1652-1991 (24/12/1993).

Sobre el tema en análisis, existe escasa referencia doctrinaria, e igual situación corre para la jurisprudencia administrativa. La poca alusión que hace el SII sobre el punto corresponde en indicar que, frente a una fiscalización del Servicio, corresponde al contribuyente acreditar que el desembolso por adquisición de bienes o prestación de servicios tuvo una finalidad directa y exclusiva con su giro o actividad.

Este problema de la poca definición en el concepto se ha observado en la mayoría de la legislación comparada: Francia, usa la expresión “*necesarios a la explotación*”; España, indica que son los que afecten “*exclusivamente a la realización de dicha actividad [empresarial o profesional]*”, Italia se refiere a los impuestos soportados “*en el ejercicio de la empresa, arte o profesión*”, Colombia indica que “*sólo los impuestos originados en operaciones que constituyan costo o gasto de acuerdo a las disposiciones de la ley de la renta*”¹⁴. Este último concepto, si bien regula de mejor forma la relación entre la operación y el concepto de Giro, dándole al contribuyente mayor certeza jurídica, para el caso que fuera replicado en el artículo 23 de nuestra Ley de IVA, produce el problema de no determinar claramente qué se entiende por giro. Sin embargo, dicho criterio si se ha utilizado por el SII, ya que, si rechaza un Gasto Necesario en Impuesto a la Renta, rechazará muy probablemente el Crédito Fiscal en el IVA, como se puede observar en la Resolución 20 del 6 de septiembre de 2002, que *Establece requisitos para acreditar gastos de alojamiento, alimentación y traslado en beneficio de personas invitadas a eventos organizados con fines promocionales o de publicidad*. En dicha Resolución, los requisitos indicados se aplican tanto para Gastos Necesarios, como para Derecho a Uso de Crédito Fiscal. Sin embargo, no necesariamente debiera ser así, ya que es posible observar tanto en la ley como en la Doctrina estudiada que, por ejemplo, existen regulaciones diferenciadas, poseen distintos requisitos, su grado de definición no es igual, entre otros elementos.

Algunas legislaciones han intentado solucionar dicho problema, agregando casos en que no se encuentran dentro de la actividad empresarial con algún mayor o menor grado de especificidad. Chile, en esta materia ha optado por indicar casos concretos en que no se tiene derecho a crédito fiscal, como el de los automóviles, station wagons y similares, y los gastos vinculados a dichos vehículos, presente en el artículo 23 n° 4.

El artículo 23 número 2 de la Ley de IVA indica que la relación entre la operación con el giro del contribuyente debe ser directo, dando pie a la Corte Suprema y al Servicio para indicar que interpretación debe ser restrictiva. Este concepto no hace alusión a la conveniencia o no para el negocio de la empresa, como una visión más subjetiva, de resultado, sino al criterio objetivo ya indicado: bien o servicio con IVA recargado y pagado por el contribuyente, y su actividad económica.

¹⁴ EMILFORK S. Elizabeth, *Impuesto al Valor Agregado (El Crédito fiscal y otros estudios)*, Editorial Jurídica Congreso, primera edición, 1999, p. 206.

Esta evaluación del ente fiscalizador determinará si el adquirente *actúa* como consumidor final (actuando fuera del giro), o como intermediario, realizando su actividad comercial. Para el primer caso, no tendrá derecho a rebajar como Crédito Fiscal el IVA pagado por una operación. En el segundo caso, podrá deducir de Débito Fiscal el monto del impuesto recargado separadamente en las facturas producto de adquisición de bienes, o por servicios prestados. Pero no siempre será fácil determinar la actividad del contribuyente. A veces la redacción del artículo o cláusula referente al giro en el Pacto Social no aparece claramente definida, apareciendo una actividad muy amplia, por ejemplo, siendo necesario, en ciertos casos, llegar a evaluar y revisar los movimientos contables de la empresa.

COMENTARIO SOBRE LA REFORMA TRIBUTARIA 2019.

La Reforma Tributaria que ha ingresado a tramitación parlamentaria, no hace modificaciones importantes a los requisitos de procedencia del Crédito Fiscal. Podría considerarse, con la finalidad de dar certeza jurídica, la agregación de un nuevo segundo inciso al número 6 del artículo 23 de la Ley de IVA, para el caso de contribuyentes que se dediquen a la venta habitual de bienes corporales inmuebles o las empresas constructoras, no puedan determinar la procedencia del crédito fiscal conforme a los números 1 al 3 de dicho artículo, en el período tributario en que adquirieron o construyeron los bienes, deberán aplicar las siguientes reglas: el impuesto soportado será considerado *provisionalmente como crédito fiscal* del período, debiendo ser reajustado en cada período en que se realicen operaciones no gravadas o exentas, adicionando, debidamente reajustado, al débito fiscal de dicho período, el monto equivalente al impuesto soportado en la adquisición o construcción de la o las unidades que se transfieren en dichas operaciones¹⁵. Posteriormente, se agrega al artículo 26, un inciso en que le otorga facultades al Servicio de Impuestos Internos para reliquidar en diciembre de cada año, las diferencias de débitos o créditos que se produzcan dentro de las operaciones realizadas dentro de los doce meses del año que finaliza.

CONCLUSIONES.

Ya a modo de conclusión, es posible afirmar que, si bien la jurisprudencia administrativa y judicial se han uniformado en el ámbito del concepto de Gasto Necesario, entendiéndolo como una erogación inevitable u obligatoria para producir la renta. Sin embargo, no es posible indicar que sea un concepto más acertado a lo que se conoce en la actividad empresarial como gasto que necesariamente se realiza para generar renta. Como se indicó anteriormente, un buen empresario, al momento de calificar y elegir en qué gastará los dineros de su empresa, califica si le generará una renta o ganancia, se irá a pérdida o con un

¹⁵ Mensaje Presidencial, *Proyecto de Ley que Moderniza la Legislación Tributaria*, Ob. Cit.

resultado neutro. El contribuyente no hace un razonamiento en el que se constriñe a tal punto que realiza el gasto sólo cuando se ve forzado, por el que, si no lo realizara, obtendría un resultado negativo. Parece más acertada en este punto, la relación entre el gasto y la productividad de la empresa, tal como fue indicado en su oportunidad. La reforma tributaria, parece indicar que el legislador está pensando en dicho sentido.

En cuanto al concepto de Relación con el Giro, en el IVA, no se observan cambios de su interpretación. Sin embargo, nuevamente se puede observar una peligrosa prerrogativa entregada al Servicio de Impuestos Internos, al dejar a su criterio determinar si el desembolso que realiza la empresa tiene o no derecho a Crédito Fiscal respecto del impuesto pagado por ello.

En todo caso, la interpretación que realice el Servicio de Impuestos Internos no es vinculante para los Tribunales de Justicia, por mucho que pueda pesar o ser valorado su grado de conocimiento y especialización en la materia. Por otro lado, de acuerdo con el efecto relativo de las sentencias, el que indica que los fallos sólo son obligatorios para las partes litigantes (Artículo 3, inciso segundo del Código Civil), tampoco son obligatorias para el Servicio, salvo para el caso particular resuelto de que se trate la sentencia.

Es necesario clarificar y entregar mayor certeza por parte del legislador a los contribuyentes, y el proyecto de ley analizado pudo haber hecho algo clarificando estos puntos. Sin embargo, este proyecto aporta algo al tema, al definir qué se entiende por *giro*: “*el que se realiza para el desarrollo de las operaciones o negocios de la empresa o el que se efectúa en el interés de la misma; incluyendo gastos ordinarios, extraordinarios, habituales, excepcionales, voluntarios u obligatorios*”. Si bien se indica para los Gastos Necesarios, bien podrían los tribunales y el Servicio tener dicha definición en consideración.

JURISPRUDENCIA Y BIBLIOGRAFÍA.

- Excma. C. Sup., Rec. Casación Fondo, ROL 8421-2013 (10/11/2014).
- Excma. C. Sup., Rec. Casación Fondo, ROL 7855-2013 (16/09/2014).
- Excma. C. Sup., Rec. Casación Fondo, ROL 11359-2014 (30/12/2014).
- Excma. C. Sup., Rec. Casación Fondo, ROL 1264-2003 (24/06/2004).
- Excma. C. Sup., Rec. Casación Fondo, ROL 14771-2014 (19/05/2015).
- Iltma. C. Ap. Antofagasta, Rec. Apelación, ROL 16702-2003 (19/05/2004).
- Iltma. C. Ap. Santiago. Rec. Apelación, ROL 1064-1984 (12/07/1989).
- Iltma. C. Ap. San Miguel, Rec. Apelación, ROL 1652-1991 (24/12/1993).
- Circular S.I.I. n° 56, 08/11/2007.
- Circular S.I.I. n° 61, 15/10/1997.
- Mensaje Presidencial, Proyecto de Ley que Moderniza la Legislación Tributaria, Ministerio de Hacienda, Santiago, 23/08/2018.
- AFIICH, *Manual de Consultas Tributarias*, N° 346, Editorial Lexis Nexis, octubre 2006. pp. 173 ss.
- CONTRERAS U. Hugo y GONZÁLEZ S. Leonel, “Curso Práctico de Impuesto al Valor Agregado”. Editorial Cepet Ltda., 2011, p. 243.
- CUEVAS, O. Alberto, Instituto Chileno de Derecho Tributario, “La Facultad Interpretativa del SII y los Cambios de Criterio: Una visión Alternativa”, Editorial Legal Publishing Chile, primera edición, 2013, p. 109.
- EMILFORK S. Elizabeth, Impuesto al Valor Agregado (El Crédito fiscal y otros estudios), Editorial Jurídica Congreso, primera edición, 1999, p. 206.
- STREETER, Jorge. “La Interpretación de la Ley Tributaria”, Revista de Derecho Económico, n° 21 y n°22, Departamento de Derecho Económico, Universidad de Chile, 1968, Año VI, p. 15.