

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

Carlos Alberto Castillo González

Abogado, Universidad de Chile.
Magister en Estrategia Internacional y Política Comercial, Instituto de estudios Internacionales, Universidad de Chile.
Diplomado en Planificación Tributaria, Universidad de Chile.
Diplomado en Tributación, Universidad de Chile.
Magister en Dirección y Gestión Tributaria, Universidad Adolfo Ibañez.
Diplomado en Compliance y Gobierno Corporativo, Universidad Adolfo Ibañez.

Cristóbal Emilio Basaure Aguirre

Abogado, Adolfo Ibañez.
Diplomado en Análisis y Planificación Tributaria, Pontificia Universidad Católica de Chile.
Diplomado en Compliance y Gobierno Corporativo, Universidad Adolfo Ibañez.

RESUMEN:

El concepto de “gasto necesario” para producir la renta de las empresas, ha evolucionado tanto en la ley sobre el Impuesto a la Renta, como en nuestra jurisprudencia (judicial y administrativa). En efecto, los requisitos para que un desembolso o erogación califique como “gasto necesario” se han ido morigerando con el tiempo. En efecto uno de los primeros cambios se produjo en diversos pronunciamientos administrativos (entre ellos, la Circular N°5 de 2018), y finalmente, se introdujo con la promulgación de la ley N° 21.210, la que vino a incluir el concepto de “*aptitud*” dentro de la definición, el cual se mantiene hasta hoy.

Palabras Claves: Gasto Necesario para Producir la Renta, Reformas Tributarias, Renta, Contribuyente, Ley sobre el Impuesto a la Renta.

1. INTRODUCCIÓN

Si bien los elementos fundamentales del concepto de “gasto necesario” se han mantenido, hay ciertos elementos que se han incorporado los últimos años. Efectivamente, la estricta correlación entre ingreso-gasto que había sido establecida como elemental por el Servicio de Impuestos Internos (“SII” o el “Servicio”), se ha flexibilizado. En este sentido y a nuestro criterio primero, en razón de distintos pronunciamientos administrativos (entre los cuales se destaca la Circular N° 5 de 2018), y finalmente, con la entrada en vigencia de la ley N° 21.210, la que dictada en épocas de pandemia, vino a incluir el elemento de “aptitud” dentro de la definición, el cual perdura hasta la fecha.

En ese orden de cosas, primero determinaremos que es lo que se entendía por “gasto necesario” con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley N° 21.210.

A modo meramente ejemplar, la Excelentísima Corte Suprema había arribado en diversos fallos a una definición de lo que se entendía por “gasto necesario”, entre los cuales se encuentra la sentencia 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^{1,2}”.

En cuanto a la jurisprudencia administrativa, el SII definía el gasto necesario 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 productiva³*, exigiendo siempre, una correlación irrestricta entre el mencionado sacrificio económico y la generación de un ingreso paralelo. Dicha posición del SII era relevante a la fecha de fiscalizar a los contribuyentes, lo que llevaba al Servicio a rechazar diversos desembolsos, que si bien no tenían una correlación directa con un ingreso, sí tenían la **potencialidad de generarlos**; y que además eran ineludibles, inevitables y necesarios para el contribuyente.

Lo anterior fue considerado especialmente por el Ejecutivo, quien en el Mensaje N°107-336 de fecha 23 de agosto de 2018, con el que presentó 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:

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

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

3 Oficios 216/1999, 2566/2000 y 1118/2004 del Servicio de Impuestos Internos.

“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 pese a no generar rentas de manera directa, sí son necesarios para desarrollar el giro”⁴.

Con el fin de entender someramente la cronología de la evolución del gasto necesario, se revisarán las principales reformas tributarias que modificaron la Ley sobre el Impuesto a la Renta.

2. PRINCIPALES REFORMAS TRIBUTARIAS EN RELACIÓN CON EL CONCEPTO DEL “GASTO NECESARIO”

La Ley sobre el Impuesto a la Renta contenida en el artículo primero permanente del Decreto ley N° 824 de 1974 (en adelante también referida como la “LIR”), ha sido objeto de diversas reformas.

Cabe indicar que los orígenes previos de la “LIR” databan ya desde la Ley N°3.996 promulgada el 2 de enero de 1924, la que establecía 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”, su artículo 18° 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***”.⁵

Como se puede apreciar, en ese momento ya se hablaba de un concepto de “gasto necesario”, más no existía una definición de qué se entendía o los elementos mínimos de dicho concepto, dejando un espacio para la interpretación por parte de los contribuyentes y de los organismos de fiscalización.

En dicho orden, las principales modificaciones a la ley sobre el Impuesto a la Renta serían las siguientes:

1) Reforma de 1925.

La citada ley N°3.996 fue modificada por los decretos 330 y 755 respectivamente, del 12 de marzo y 18 de diciembre, ambos del año 1925; incorporándose a

4 Mensaje Ley N° 21.210, Chile.

5 Ley N° 3.996, Chile.

través de dichas reformas el Impuesto Global Complementario y el Impuesto Adicional.

2) Ley N° 8.419 de 1946.

Esta reforma fijó el texto refundido de la Ley sobre el Impuesto a la Renta, modificando entre otras cosas el artículo 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*”.

A través de la citada reforma, el legislador amplió el concepto a “gastos ordinarios y necesarios”, pero sin entregar una definición respecto de éstos.

3) Ley N° 15.564 de 1964.

Esta reforma publicada el 14 de febrero de 1964, implementó una serie de modificaciones, entre ellas, la definición del concepto de renta, incorporando además un impuesto a las ganancias de capital.

En cuanto al concepto de gasto, el artículo 25° indicaba 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.

La norma original introdujo una serie de modificaciones a nuestro sistema impositivo, entre ellos la introducción del concepto corrección monetaria. Por su parte, estableció la forma de determinar la renta líquida (artículo 31°), indicándose al respecto que se debía deducir de la renta bruta todos los “*gastos necesarios para producirla*”.

Como se puede verificar, si bien el legislador se refería al concepto de “gastos necesarios para producir la renta”, no especificaba a qué se refería con ello, o los elementos mínimos del concepto.

5) Ley N° 18.293 de 1984.

Esta norma publicada el 31 de enero de 1984, estableció diversas normas sobre

el Impuesto a la Renta, entre ellas, la opción de postergar la tributación personal para cuando las utilidades sean retiradas desde las empresas. No se modificaron conceptos o elementos relativos al “gasto necesario”.

6) Ley N° 18.682 de 1987.

Efectuó modificaciones al Impuesto Adicional disminuyendo su tasa; pero no generó cambios respecto al concepto de gasto necesario.

7) Ley N° 18.985 de 1990.

Publicada en el diario oficial con fecha 28 de junio de 1990, modificó entre otras cosas, la tasa del Impuesto de Primera Categoría, aumentándola, y estableciendo además como regla general de tributación la renta efectiva.

En cuanto al gasto, no se modificó su concepto.

8) Ley N° 19.247 de 1993.

Esta norma publicada el 15 de diciembre de 1993, introdujo una serie de modificaciones, tales como la escala o progresividad del Impuesto Único y del Impuesto Global Complementario.

No se efectuaron modificaciones al concepto de “*gasto necesario*”.

9) Ley N° 19.388 de 1995.

Publicada con fecha. la citada ley introdujo algunas modificaciones en el N°1 del artículo 20 de la LIR. No obstante, para los efectos del este artículo, no existió modificación o complementación respecto al gasto necesario y sus requisitos.

10) Ley N° 19.506 de 1997.

La norma modificó la LIR con el fin de establecer la forma en que se debían acreditar los gastos realizados en el exterior, fijando un tope aceptado.

No se introdujeron modificaciones al concepto de “gasto necesario para producir la renta”.

11) Ley N° 19.578 de 1997.

La citada norma concedió un alza a las pensiones y determinó su financiamiento por medio de la modificación a la LIR. Entre los artículos modificados, no figura ninguna alteración al concepto de “gasto necesario”.

12) Ley N° 19.738 de 2001.

Esta reforma publicada el 19 de junio del año 2001, buscaba combatir la evasión tributaria, incluyendo en la LIR la limitación del uso de las contribuciones como crédito contra el Impuesto de Primera Categoría.

No hubo modificaciones a las normas que regulan el “gasto necesario” y sus requisitos.

13) Ley N° 19.753 de 2001.

Esta reforma publicada el 28 de septiembre de 2001, modificó la LIR con el objeto de rebajar el Impuesto a la Renta que afectaba a las personas naturales, modificando para ello los tramos afectos de los Impuestos Únicos de Segunda Categoría y del Impuesto Global Complementario.

Con todo, la citada reforma no efectuó cambio alguno en torno al concepto de “gasto necesario”.

14) Ley N° 19.768 de 2001.

Esta norma publicada el 07 de noviembre de 2001, introdujo adecuaciones a las normas tributaria del mercado de capitales y flexibilizó el mecanismo de ahorro voluntario.

Con todo, no se incorporaron actualizaciones al concepto de gasto necesario.

15) Ley N° 19.801 de 2002.

La citada norma precisó el régimen tributario aplicable al mayor valor en la enajenación de acciones de sociedades anónimas abiertas.

Con todo, tampoco introdujo modificaciones al concepto de gasto necesario.

16) Ley N° 19.840 de 2002.

La ley fue publicada el 23 de noviembre de 2002, y vino en establecer normas relativas para que las empresas con capital del exterior pudiesen efectuar inversiones desde Chile al extranjero.

En cuanto al tratamiento del “gasto necesario”, no se efectuó ninguna variación.

17) Ley N° 19.879 de 2003.

Se reguló la aplicación de normas sobre el exceso de endeudamiento relativo al financiamiento de proyectos y otras materias tributarias.

No se introdujeron modificaciones relacionadas con el concepto de gasto necesario.

18) Ley N° 20.026 de 2005.

Esta norma introdujo un impuesto específico a la actividad minera. Con todo, no introdujo ninguna modificación relacionada con el concepto general de gasto necesario para producir la renta, limitándose a señalar 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.

Redujo las tasas de impuesto adicional a la incorporación de conocimiento y tecnología desde el exterior, más no aportó ninguna alteración atinente al concepto de gasto necesario.

20) 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.

21) Ley N° 20.171 de 2007.

Esta norma aumentó el monto máximo de 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.

22) Ley N° 20.190 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 introdujo modificación alguna relacionada con el concepto de gasto necesario.

23) Ley N° 20.219 de 2007.

Modificó la LIR en su artículo 4°, derogando el inciso final del N°1 del artículo 42, derogando además el N°4 del artículo 69 de dicho cuerpo normativo.

No se introdujo ninguna modificación relacionada con el concepto de gasto necesario.

24) Ley N° 20.239 de 2008.

Esta reforma liberó del impuesto a la renta a las compensaciones económicas originadas al término de un matrimonio, agregándolas para ello en el N° 31 del artículo 17 de la LIR.

No se introdujo ninguna modificación relacionada con el concepto de gasto necesario.

25) Ley N° 20.255 de 2008.

Esta norma estableció una reforma previsional, modificando el artículo 42 bis de la LIR.

Con todo, no se implementó ningún cambio respecto al concepto de gasto necesario.

26) Ley N° 20.263 de 2008.

Perfeccionó la administración tributaria y aduanera con el objeto de facilitar el cumplimiento tributario de los contribuyentes.

No se introdujo ninguna modificación relacionada con el concepto de gasto necesario.

27) Ley N° 20.326 de 2009.

Estableció incentivos tributarios, rebajando transitoriamente los Pagos Provisionales Mensuales del Impuesto de Primera Categoría.

No se introdujeron modificaciones relacionada con el concepto de gasto necesario.

28) Ley N° 20.343 de 2009.

Entre otros cuerpos legales, modificó 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.

Con el fin de financiar la reconstrucción del país, modificó distintos cuerpos entre ellos la LIR, aumentando transitoriamente para ello a 20% la tasa del Impuesto de Primera Categoría.

No se introdujo ninguna modificación relacionada con el concepto de gasto necesario.

30) Ley N° 20.448 de 2010.

Esta norma implementó distintos cambios en materia de liquidez, innovación financiera e integración en el mercado de capitales, derogando los artículos 18 bis, 18 ter y 18 quater de la LIR. A su vez, introdujo nuevos artículos en el título VI sobre “disposiciones especiales relativas al mercado de capitales”.

En lo relevante para el presente artículo, no se efectuaron variaciones al concepto de gasto necesario.

31) Ley N° 20.469 de 2010.

La norma, publicada el 21 de octubre de 2010, introdujo reformas en cuanto a la tributación de la actividad minera, reemplazando el artículo 64 bis de la LIR. Ahora, en cuanto al concepto del gasto necesario, no existió ningún tipo de modificación o complementación, pero reguló la forma de determinar la renta imponible operacional minera.

32) Ley N° 20.552 de 2011.

Esta ley, publicada el 17 de diciembre de 2011, modernizó y fomentó la competencia del sistema financiero. A su vez, introdujo cambios a los artículos 42 y 42 bis de la LIR. No existieron cambios respecto al concepto del 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.

La norma, publicada con fecha 07 de enero de 2014, a la que se le denominó

también como la Ley Única de Fondos, vino a regular los fondos de terceros y carteras individuales, unificando en un solo cuerpo normativo, la regulación de los Fondos de Inversiones Públicos, Privados y los Fondos Mutuos.

Sobre el concepto de gasto necesario, no presentó cambio alguno.

35) Ley N° 20.727 de 2014.

La norma introdujo modificaciones a la legislación tributaria en materia de facturación electrónica. No se introdujeron modificaciones relacionadas con el concepto de gasto necesario.

36) Ley N° 20.780 de 2014.

La Reforma Tributaria del Gobierno de Michelle Bachelet modificó el sistema general de tributación del Impuesto a la Renta e introdujo diversos ajustes al sistema tributario; en el primer orden de cosas, estableció dos regímenes generales de tributación (atribuido y semi-integrado), entre otras tantas modificaciones.

En cuanto al concepto de gasto necesario, no se efectuaron modificaciones esenciales.

37) Ley N° 20.899 de 2016.

Le ley publicada el 08 de febrero de 2016, simplificó el sistema de tributación a la renta, modificando las normas de relación entre otras.

No se efectuó ninguna variación en cuanto al concepto de gasto necesario.

38) Ley N° 20.956 de 2016.

Estableció medidas para impulsar la productividad y modificó una serie de normas de la LIR.

No se introdujeron modificaciones relacionadas con el concepto de gasto necesario.

39) Ley N° 21.047 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.

Modificó normas para la incorporación de los trabajadores independientes a los regímenes de protección social; pero no se efectuaron modificaciones relacionadas 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 inciso primero del artículo 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 30⁶, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio”⁷.”

42) Ley N° 21.256 de 2020.

Esta norma estableció distintas medidas tributarias que formaban parte del plan de emergencia para la reactivación económica; sin perjuicio de ello, 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. Por su parte, el legislador no modificó ni complementó el concepto de gasto necesario para producir la renta.

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

3.1. El gasto necesario para producir la renta.

6 El mayor énfasis nos corresponde.

7 Ley 21.210, Chile.

Conforme lo que indica el artículo 31 de la LIR, los contribuyentes pueden deducir de su renta bruta, **todos los gastos necesarios para producirla**, cuando no hayan sido rebajados como costo, siempre y cuando se encuentren pagados o adeudados en el ejercicio correspondiente, acreditados o justificados fehacientemente ante el Servicio de Impuestos Internos.

En efecto el inciso primero del artículo 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 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 1°, 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”*

Por su parte, en el inciso cuarto del citado artículo, el legislador enumeró una serie de desembolsos que, cumpliendo con los supuestos particulares de cada numeral, y además con los requisitos indicados en el inciso primero, clasificarán como “gastos necesarios” para producir la renta, y en consecuencia, podrán ser rebajados de la base imponible del contribuyente. El referido inciso señala lo siguiente: “[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 y detallado en distintos pronunciamientos los requisitos necesarios para calificar un desembolso como aquel “necesario para producir la renta”, y por ende, susceptible de ser rebajado en la determinación de la renta líquida imponible. Tales requisitos se resumen en los siguientes:

- 1) Que se relacione directamente con el giro o actividad que desarrolla;
- 2) Que se trate de **gastos necesarios para producir la renta**, entendiéndose

dicha expresión en el sentido de lo que es menester, **indispensable** o que hace falta para un determinado fin, contraponiéndose a lo superfluo. En consecuencia, en el concepto de “*gasto necesario*”, deben entenderse los 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. Sin perjuicio de lo anterior, actualmente este requisito se ha tenido una tendencia a la flexibilización, incluyéndose dentro del concepto el elemento de ***aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios***. En efecto, el SII indicó que, de acuerdo con la incorporación del elemento de *aptitud*, ahora “*no sólo son gastos necesarios aquellos desembolsos que generen rentas gravadas con el Impuesto de Primera Categoría (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*”⁸. En ese sentido, se debe tener presente que existen ciertos gastos enumerados en el inciso 4 del artículo 31 de la LIR, que por expresa naturaleza jurídica y por las mismas instrucciones del SII, no deben cumplir con el requisito de necesidad; en dicho orden de cosas se encuentran los del N° 13 y N° 14 ambos del artículo 31 de la LIR

- 3) Que **no se encuentren ya rebajados** como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta;
- 4) Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, independiente de si figura como **pagado o adeudado** al término del ejercicio. Así, 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,
- 5) Que se acredite y justifique en forma fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos. En otras palabras, el contribuyente tiene la obligación de 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 fidedignos.

3.2. La aptitud o potencialidad.

Conforme a lo expuesto, el elemento de “*aptitud*” o “*potencialidad*” fue introducido recientemente en la LIR⁹, con el fin de flexibilizar el vínculo irrestricto entre el ingreso y gasto.

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

9 A través de la ley N° 21.210.

Mediante la incorporación del elemento de aptitud, el legislador buscaba que no sólo fuesen gastos necesarios aquellas erogaciones que **generan** (hoy o en la inmediatez) rentas gravadas con impuestos, 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 futuro**¹⁰; siempre y cuando, se encuentren asociados al “interés, desarrollo o mantención del giro o negocio” del contribuyente.

No obstante lo anterior, es decir, sin perjuicio del objetivo final de la introducción del elemento de “aptitud”, el SII matizó su incorporación de dicho elemento, al nuevamente exigir algún tipo de potencialidad o correlación de la erogación con un ingreso potencial, 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)”*¹¹, **en caso alguno, implica o dice relación con descartar la exigencia de una correlación inmediata entre ingreso y gasto, como indica en su presentación**¹². Sobre lo expuesto, opinamos que en esta última parte el SII comete un error, debido a que ya que existen diversos desembolsos que no necesariamente conllevan un ingreso, y no obstante ello, son necesarias, obligatorias e inherentes para la mantención de la actividad o la continuidad del giro de un contribuyente. En ese orden de cosas, las erogaciones, 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 claro o incluso inexistente. Es más, fue el propio Servicio de Impuestos Internos que, en Circular N° 53 de 2020 indicaba lo mismo, es decir, establecía diversos desembolsos 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 parte de la costumbre, naturalmente dentro de un rango de montos establecidos”*¹³. 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 impuesto de primera categoría para la asociación gremial, ya sea actualmente o en ejercicios futuros, incumpliendo el requisito de necesidad,*

10 Esta última parte, como ha sido indicado, fue señalada por el SII en Circular N° 53 de 2020, 11 El paréntesis nos corresponde.

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

13 Oficio N° 738 de 2022.

*esencial para su deducción en la determinación de la renta líquida imponible*¹⁴. En base a razones similares, el SII en otra consulta, indicó que las donaciones no podían ser consideradas como “gasto necesario” al no contar con la 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*”¹⁵.

En el mismo orden de cosas, el SII en el año 2022 profundizó la premisa anterior, 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*”¹⁶. En palabras similares, 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*”¹⁷. 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*”¹⁸.

Lamentablemente, en la actualidad es poca la jurisprudencia administrativa del SII que busca darle un contenido o profundidad al concepto de “aptitud”, y la poca existente, va más en el sentido de limitarlo y mantener la idea de la correlación entre ingreso y gasto. En virtud de lo anterior, en base a lo ya indicado podemos resumir:

14 Oficio N° 534 de 2021.

15 Oficio N° 2484 de 2023

16 Oficio N° 738 de 2022.

17 Oficio N° 366 de 2021.

18 Oficio N° 2940 de 2020.

- 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 gasto o en los futuros ejercicios, incluso, cuando en definitiva, no se genere ningún tipo de ingreso; 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 requerirse la correlación inmediata entre ingreso y gasto.
- En efecto, según ha señalado el propio Servicio de Impuestos Internos, 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*”¹⁹. Es decir, que exista una razonable vinculación entre el desembolso y al menos la expectativa de generar ingresos futuros, aún cuando en la práctica, estos ingresos no sucedan.

Cabe indicar que -a nuestro criterio- que 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 la fiscalización y el rechazo de diversos desembolsos de su utilización como gasto necesario por parte del Servicio. El problema acá, entendemos, es haber incorporado un elemento/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 fiscalizado (cuestionado) por el Servicio.

4. EVOLUCIÓN DEL CONCEPTO DE “GASTO NECESARIO”, EN LAS INSTRUCCIONES (CIRCULARES) DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (“SII”).

1) Circular 127 de 1975.

Como consecuencia de la entrada en vigencia del artículo séptimo permanente del Decreto Ley N° 824 de 1974, el SII dictó una serie de instrucciones ligadas con el tratamiento tributario de los “*gastos pendientes*”. Se debe tener presente que el concepto de “pendiente”, se refería a gastos que no habían sido posibles de rebajar de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría por no estar ni siquiera “adeudados”, es decir, no ser aún exigibles.

19 Circular N° 53 del año 2020, Servicio de Impuestos Internos.

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 18 de 1976.

Por medio de la presente, el Servicio de Impuestos Internos 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 52 de 1976.

Referido a la provisión de la indemnización por años de servicio, en esta circular el SII indicó 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*"²⁰.

4) Circular 53 de 1978.

En este caso, el SII impartió instrucciones sobre el tratamiento tributario aplicable a los egresos en que incurra la parte arrendataria de un bien inmueble, ya sea en su etapa de 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 artículo 20 de la LIR.

En efecto, en dicha Circular, el Servicio de Impuestos Internos:

20 Servicio de Impuestos Internos, Circular N°52 de 1976.

- Señaló y definió que es lo que debía entenderse como reparaciones locativas, mejoras necesarias y mejoras útiles. En primer lugar, sobre las **mejoras locativas** indicó que éstas se referían a aquellas que buscan subsanar los deterioros de los inmuebles, por su uso normal. En cuanto a su tratamiento, indicó que éstas clasificarían como gasto necesario rebajándose en el ejercicio en que se paguen o adeuden. En segundo lugar, respecto a las **mejoras necesarias**, el SII determinó que éstas se referían a aquellas que tienen por objeto reparar inmuebles arrendados en mal estado, procurando mantenerlo en condiciones mínimas de uso, sin agregar valor importante al bien raíz. Sobre su tratamiento tributario, precisó que éstas tendrían el mismo que las mejoras locativas. En tercer lugar, en cuanto a las **mejoras útiles**, indicó que éstas se refieren a aquellas que agregan valor al inmueble, tales como, erogaciones por habilitación, remodelación o acondicionamiento del bien raíz. Respecto a su tratamiento, dejó en claro 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). Sin perjuicio de lo anterior, permitió su rebaja, pero no como un gasto “ordinario o común”²¹, sino que serían amortizables en el tiempo.
- Por último, el Servicio de Impuestos Internos indicó que, en caso de que se ponga término al contrato antes de la amortización de todos los gastos precedentemente indicados, 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 36 de 1988.

En el año 1900, el SII impartió instrucciones sobre el tratamiento tributario y los requisitos para que la asignación de movilización pudiese ser considerada como un gasto necesario para la empresa. Cabe destacar que antes de dicha fecha, el monto que era aceptado como gasto, estaba contenido en el artículo 20 del D.L. N° 97 de 1973; exigiéndose ahora el cumplimiento de los requisitos del inciso primero del artículo 31 de la LIR, siempre que además fuese razonable a juicio del Director Regional.

Como consecuencia de lo anterior, en la circular de referencia se determinaron una serie de requisitos (que hoy son generales de todo gasto) para que dichas erogaciones fuesen aceptadas, a saber: (i) Que sean necesarios para producir la renta, o en otras palabras, inevitables u obligatorios, haciendo presente 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

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

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.

No obstante no se relacionado directamente con lo enteramiento expuesto, resulta relevante indicar que dicha Circular fijó criterios o parámetros cuantitativos para que una asignación de movilización califique como un ingreso no renta para los trabajadores, en razón del N° 14 del artículo 17 de la LIR.

6) Circular 37 de 1995.

El Servicio instruyó en la citada circular el tratamiento tributario de los gastos rechazados, con razón de la entrada en vigencia de la Ley N° 19.398, la cual mediante su artículo 3° introdujo distintas modificaciones a los artículos 21, 31, 33 N° 1, letra f) y 101 de la LIR, con propósito de gravar determinados actos u operaciones, que representaban erogaciones o desembolsos efectivos, o retiro de bienes de la empresa.

El SII precisó lo siguiente en la comentada Circular:

- Los referidos desembolsos no se aceptarían como gastos, al tener relación con bienes que no están destinados al giro o actividad de la empresa, ya que están siendo utilizada para fines netamente personales por sus propietarios, socios accionistas y demás personas mencionadas el artículo 21 y la letra f) del No. 1 del artículo 33, desembolsos o cantidades que pueden tener su origen en sumas pagadas, adeudadas o determinadas por la adquisición, mantención, habilitación, reparación o depreciación de tales bienes.
- A su vez, determinó que dicho tratamiento aplicaría tanto a los gastos como desembolsos que las empresas incurran por bienes de su propiedad, así como también aquellos arrendados a terceros, incluyendo los bienes adquiridos o recibidos mediante sistema leasing, para ser puestos a disposición de las personas antes indicadas para su uso o goce personal.
- Por último, precisó que se liberarían de dicha tributación (sanción), los desembolsos efectuados por empresas relacionados con la ejecución de actividades rurales, que se encuentren ubicados en dichos lugares, así 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 59 de 1997.

En la Circular 59 del año 1997, el Servicio dictó instrucciones acerca del tratamiento tributario de las asignaciones de traslación, no solo para efectos de que éstas calificasen como un Ingreso No Renta (“INR”) para los trabajadores, sino también para que pudiesen ser rebajadas por la Empresa como *gasto necesario*. En cuanto al tratamiento para la empresa, precisó que estos reembolsos por traslación podrían ser rebajados como gastos necesarios cuándo cumplierse con lo siguiente requisitos: (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 el monto a reembolsar se determine mediante algún procedimiento objetivo que permita determinar la suma efectivamente incurrida 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 esencial destacar que la citada Circular estableció igualmente una serie de criterios o parámetros cuantitativos para que los reembolsos aludidos califiquen como INR para los trabajadores de la Empresa.

8) Circular 37 de 1998.

Respecto a esta Circular, el Servicio impartió instrucciones relacionadas con el tratamiento tributario del procedimiento de operación en las ventas de colaciones por medio de vales o cupones. Cabe indicar que aquí, el SII nuevamente instruyó criterios de proporcionalidad, para que los referidos desembolsos pudiesen ser aceptados como gastos necesarios; señalando a modo de ejemplo lo siguiente: *“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”*²².

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

9) Circular 49 de 2006.

En la Circular de referencia, SII instruyó el tratamiento tributario sobre desembolsos efectuados por las empresas para la construcción y mejoramiento de caminos públicos. Para ello, el SII nuevamente utilizó los criterios de proporcionalidad y/o racionalidad para su aceptación, señalando 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 45 de 2013.

Por su parte, en la Circular N°45 del año 2013, el Servicio instruyó acerca del tratamiento tributario del nuevo artículo 21 de la LIR, modificado con la entrada en vigencia de la Ley N° 20.630. La publicación de la ley citada simplificó tangencialmente el sistema, equiparando la tributación sobre ciertas cantidades que indica, sin efectuar distinción alguna sobre 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 Impuesto Global Complementario (en adelante “IGC”) o Impuesto Adicional (en adelante “IA”), según corresponda, aplicando una tasa adicional de dichos impuestos de un 10%.

Resulta importante destacar en dicha Circular, o más en la modificación del artículo 21, es la posibilidad de que determinados gastos que calificasen de “posteriores” en razón de la vinculación exigida por el SII de ingreso-gasto, no fuesen afectados con la tributación del artículo 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”²³.*

11) Circular 1 de 2015.

Como consecuencia directa de la modificación al inciso 1° del artículo 31 de

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

la LIR debido a la entrega en vigencia de la ley N° 20.780 de 2014, la que pretendió reducir la deducibilidad como gasto necesario de los desembolsos incurridos por compras en supermercados y comercios similares, precisando qué requisitos debían concurrir para que aquellos desembolsos pudiesen constituir un gasto necesario para producir la renta; el Servicio de Impuestos Internos dictó la Circular 1 del año 2015, señalando entre otros 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”*²⁴.

No obstante ello, excepcionalmente, la norma permite la deducibilidad como gasto necesario para producir la renta afecta a IDPC de los desembolsos incurridos por compras en supermercados y otros comercios similares que cumplan con los requisitos copulativos que se detallan a continuación: (i) El monto total de los desembolsos no debe exceder las 5 Unidades Tributarias Anuales (UTA), en el ejercicio comercial respectivo²⁵; y, (ii) Se debe cumplir además con los requisitos generales del artículo 31 de la LIR.

La referida ley N° 20.780 de 2014, buscaba restringir no solo variadas franquicias tributarias esparcidas en distintos cuerpos normativos, sino que también, determinar regímenes generales de tributación del IDPC; restringiendo a su vez distintas erogaciones con el objeto de que éstas, o más bien su cuantía, estuviese limitada.

Es menester destacar que la citada Circular se refirió igualmente 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 5 de 2018.

En primer lugar, se debe tener presente que, a dicha fecha, el Servicio ya había dictado las Circulares N° 71 y 130, ambas de 1977, en dónde se instruyó sobre el tratamiento tributario en la adquisición de vehículos motorizados. Así las cosas, es el propio 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*

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

25 Salvo autorización previa del SII.

vehículos”²⁶.

Efectivamente, en la circular de referencia 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. Es ese sentido, la circular N°5 de 2018, resulta a todas luces significativa, pues estableció 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; señalando lo siguiente:

- **CRITERIO FUNCIONAL**: Sin importar el tipo de vehículo utilizado, primeramente es necesario evaluar la procedencia del gasto en función del **modelo de negocios** implementado por el contribuyente, así como también la función de soporte al mismo que tendrán los vehículos que se pretenden utilizar para ello.
- **CRITERIO PERSONAL**: Es menester determinar y acotar qué personas son las que usan o harán uso de los vehículos, considerándose los roles funcionales de estas personas en el modelo de negocios implementado.
- **CRITERIO TEMPORAL**: Esclarecer en qué épocas del año y 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 inevitablemente implica una adecuación técnica del tipo de vehículo seleccionado. Se debe tener presente que estos criterios, debían tener una correlación estrecha con el criterio funcional o el modelo de negocios de la empresa.
- **CRITERIO ECONÓMICO**: Sumado a lo ya expuesto, es esencial 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 32 de 2020.

Con posterioridad a los cambios efectuados en razón del N° 13 del artículo 2° de la Ley N° 21.210, en el inciso primero del artículo 31 de la LIR, y particularmente en razón de la contingencia ocasionada por el COVID-19; el Servicio de Impuestos Internos dictó las instrucciones de referencia, flexibilizando el concepto de “necesidad” e “inevitabilidad” tan antes mencionado, como requisito básico del concepto de “gasto necesario”.

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

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 Impuesto de Primera Categoría (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”²⁷²⁸.*

Al respecto, queremos ser enfáticos en que la modificación antes señalada, mantenía profunda relación con la incertidumbre originada a raíz de la pandemia del COVID-19; permeando la situación mundial, las reformas que se plasmaron a través de la ley N° 21.210.

14) Circular 53 de 2020.

En la misma línea respecto de las instrucciones impartidas 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 artículo 31 de la LIR.

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 artículo 31 una definición de gastos “necesarios” para producir la renta**, estableciendo que deben entenderse por tales “aquellos que tengan aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo*

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

28 El mayor énfasis nos corresponde.

*o mantención del giro del negocio*²⁹”³⁰.

15) Ord. N°2222, de 17.08.2023.

En el presente oficio, se le solicitó al SII un pronunciamiento sobre la posibilidad de deducir como gastos los pagos efectuados por una sociedad a sus socias, por los servicios profesiones que estas prestasen a la referida sociedad. Al respecto el Servicio efectuó en análisis de fondo, dotando de especial relevancia a la razonabilidad del monto del gasto y el interés de la empresa que incurre en el desembolso, entregando una serie de factores objetivos, tal como se cita a continuación:

*“En estos casos, corresponde analizar especialmente que el monto del gasto sea razonable, atendidas las circunstancias del caso y el interés de la empresa que incurre en el desembolso. Para tal efecto, se debe atender a **factores objetivos** tales como la importancia de la empresa, las rentas declaradas por esta última, los servicios prestados, la rentabilidad del capital, la importancia del cargo, los honorarios de mercado, sin perjuicio de los impuestos que procedan respecto de quienes perciban tales pagos.*

*[...]Por consiguiente, los servicios profesionales prestados al estudio por las sociedades socias de aquel podrán ser deducidos como gasto, siempre que se acredite en la instancia de fiscalización respectiva la realización efectiva de labores profesionales en beneficio de la sociedad y que el monto sea razonable, atendidas las circunstancias del caso”*³¹.

16) Ord. N°2228, de 17.08.2023.

Con misma fecha que el oficio anterior, se le consulta el SII si la documentación de “voucher contables” de ingresos y gastos de una empresa pueden ser llevados de forma digital, logrando de esta forma acreditar los mismos. Al respecto, el Servicio indicó que: *“En el presente caso, no se vislumbran inconvenientes para aplicar el referido criterio², de suerte que los comprobantes físicos de los gastos que se adjuntan a los voucher (comprobantes contables) de la empresa, podrán ser llevados mediante una imagen o representación digital siempre que constituyan un fiel e íntegro reflejo del documento original. **Estos documentos podrán acreditar un gasto**, siempre que tengan la debida correspondencia con la contabilidad y se cumpla con lo señalado en el párrafo precedente”*³²

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

30 El mayor énfasis nos corresponde.

31 Servicio de Impuestos Internos, ORD. N°2222, de 17 de agosto de 2023.

32 Servicio de Impuestos Internos, ORD. N°2228, de 17 de agosto de 2023

De lo anterior, se desprende que el Servicio ha ido evolucionando de la mano con la tecnología para efectos de poder acreditar la existencia de gastos y cumplimiento por supuesto con los requisitos que establece la LIR.

17) Ord. N°2450, de 14.09.2023

En el presente oficio, el contribuyente solicita al SII un pronunciamiento sobre la situación tributaria de una donación efectuada a la UNICEF Nueva Zelanda, particularmente para saber si lo donado puede ser considerado un gasto necesario para producir la renta conforme al inciso primero del artículo 31 de la LIR. Sobre la consulta, el SII precisó que, al no estar asociado al desarrollo o mantención de las actividades económicas del Contribuyente, no corresponde su deducción como gasto necesario:

*“De acuerdo con el inciso primero del artículo 31 de la LIR, son gastos “necesarios” para producir la renta 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. Se comprenden los desembolsos que efectivamente generen rentas gravadas con el IDPC, así como aquellos que sean aptos o tengan la **potencialidad** de generar rentas, aun cuando estas en definitiva no se generen.”*

En este contexto, las donaciones no se consideran desembolsos aptos para generar rentas, en los términos del inciso primero del artículo 31 de la LIR, porque no 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”³³.

18) Circular 6 de 2024.

Mediante esta Circular, el SII reiteró instrucciones sobre el tratamiento tributarios de gastos y donaciones asociados a la ocurrencia de catástrofes. En ese sentido, en primer lugar, indicó nuevamente los requisitos generales para la deducción de los gastos de conformidad al artículo 31 de la LIR, a saber: “a) *Se trate de gastos necesarios para producir la renta, 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;* b) *No hayan sido rebajados en virtud del artículo 30 de la LIR;* c) *Se encuentren pagados o adeudados en el ejercicio comercial correspondiente;* d) *Se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio”³⁴.*

33 Servicio de Impuestos Internos, ORD. N°2484, de 22.09.2023.

34 Servicio de Impuestos Internos, Circular N°6 de 2024.

En razón de lo anterior, el Servicio concluye que pueden deducirse efectivamente como gasto: *“a) Aquellas cantidades incurridas, voluntaria u obligatoriamente, por los contribuyentes y destinados a evitar, contener o disminuir la propagación de los incendios; b) Así como aquellos desembolsos destinados a aminorar o paliar sus efectos y que tengan por objeto, en general, resguardar los intereses del negocio del contribuyente, garantizando, por ejemplo: i. sus ingresos presentes o futuros; ii. la mantención o apoyo a sus trabajadores, incluyendo el pago de remuneraciones a pesar de que no hayan podido concurrir o presentarse a sus lugares”*³⁵.

El SII arriba a esta conclusión especialmente considerando la necesidad de mantener el desarrollo de las actividades económicas por parte de las empresas (y la adopción de medidas de protección y salud para trabajadores y terceros). Por su parte, respecto a las donaciones asociadas a los incendios amparadas en la Ley N°16.282, el Servicio dejó completamente claro que: *“A pesar que no se trata propiamente de una exención, el monto de las erogaciones o donaciones efectuadas por contribuyentes del impuesto a la renta se desgrava, permitiéndose rebajarlas de la renta imponible correspondiente al ejercicio o período en que se realice la donación o erogación, incluso para los fines del impuesto a favor de la Corporación de la Vivienda, cuando proceda; distinguiendo según el tipo de contribuyente y forma de concretar la donación (artículos 3° y 4° del Decreto Ley N° 45 de 1973)”*³⁶

Lo anterior también aplica en el caso de que el donante se encuentre en una situación de pérdida tributaria: *“Lo anterior quiere decir que tales donaciones constituyen un gasto que disminuye la renta líquida imponible del donante e incluso puede aumentar la pérdida tributaria cuyo tratamiento será el establecido en el N° 3 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR”*³⁷

19) Ord. N°689, de 11.04.2024.

En el presente oficio, se le realiza una serie de consultas al Servicio relativas con el reconocimiento de egresos y créditos en el caso de un contribuyente acogido al régimen N°3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, entre ellas, si los arriendos pagados anticipadamente, cuotas de leasing y anticipos de proveedores deben ser considerados un gasto tributario.

Por su parte, el SII se pronunció indicando que *“En el caso de los egresos, tratándose de la adquisición de bienes o servicios pagaderos a plazo o en cuotas, al término del año comercial respectivo podrá deducirse solo aquella parte del precio o valor efectivamente pagado durante el ejercicio correspondiente.*

35 Ibidem.

36 Ibidem.

37 Ibidem.

Por consiguiente, si durante el ejercicio se realizan pagos de anticipos que están asociados a un contrato o acuerdo válidamente celebrado, que en definitiva se imputen al precio del referido contrato, dichos desembolsos constituirán egresos pagados y, en consecuencia, deberán ser deducidos de la base imponible del IDPC en el ejercicio en que ello ocurra.

Lo anterior, siempre y cuando se cumplan los demás requisitos generales de los gastos contenidos en el artículo 31 de la LIR y en las instrucciones impartidas sobre la materia”.

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

Conforme a los criterios y antecedentes expuestos hasta este punto, la interpretación de cuales o qué erogaciones son efectivamente *gastos necesarios*, no ha sido un tema sin controversia; circunstancia que derivó en algunas de las modificaciones implementadas por la ley N°21.210. En ese orden de ideas, nuestra Excelentísima Corte Suprema (también como la “*Corte*”), en diversos pronunciamientos, profundizó en una definición del concepto del gasto necesario, arribando a sus propias conclusiones en cuanto a qué desembolsos o cuales eran los requisitos del mismo, todo según se detalla en las sentencias que se exponen a continuación:

1) Sentencia de fecha 16-06-2012, ROL 9154-2009.

La Excma. Corte Suprema, acogiendo un recurso de casación en el fondo interpuesto por el Fisco de Chile en contra de una sentencia dictada por la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Valparaíso, que revocó la sentencia de primer grado en la parte en que no se había aceptado como gasto necesario para producir la renta el efectuado por una Sociedad de Responsabilidad Limitada (“SRL”); si bien no señaló expresamente una definición, en su considerando séptimo estableció, como principio general, que: *“ha de considerarse entonces que el gasto que puede deducirse para determinar la renta líquida es el necesario para producirla”*³⁸.

2) Sentencia de fecha 02-04-2013, ROL 9606-2011.

La Corte, en sentencia que rechazó un recurso de casación en la forma y fondo deducido en contra de una sentencia definitiva de segunda instancia pronunciada por la Iltrma. Corte de Apelaciones de Valdivia, que confirmaba la sentencia de primera instancia; en lo relevante, señaló en el considerando Duodécimo de su

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

sentencia, una 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**³⁹ 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”⁴⁰.

3) Sentencia de fecha 16-09-2014, ROL 7657-2013.

En sentencia de fecha 16 de setiembre de 2014, la Excma. Corte Suprema acogió un recurso de casación en el fondo interpuesto por el Servicio de Impuestos Internos, en contra de la sentencia dictada por la Iltrma. Corte de Apelaciones de La Serena, la que a su vez confirmó la sentencia de primer grado que acogió el reclamo deducido en contra de la Resolución Exenta N° 1396 de mayo de 2012. En ella, la Corte se pronunció sobre el concepto de “gasto necesario” en los considerandos quinto y sexto de su sentencia, señalando lo siguiente: “**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 [...]”⁴¹.

4) Sentencia de fecha 10-11-2014, ROL 8241-2013.

La Corte, acogiendo un recurso de casación en el fondo deducido por un

39 El mayor énfasis nos corresponde.

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

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

contribuyente que argumentaba que los gastos en que incurrió si eran parte del giro de su actividad, señaló lo siguiente: *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 obligatorios⁴². 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”⁴³.*

Tal como se desprende de la sentencia citada, la Corte utilizó prácticamente la misma definición que en la sentencia anteriormente expuesta.

5) Sentencia de fecha 24-04-2016, ROL 7092-2015.

Con fecha 24 de abril de 2016, la Excelentísima Corte Suprema acogió un recurso de casación en el fondo impetrado por el Servicio de Impuestos Internos en contra de la sentencia definitiva dictada por la Corte de Apelaciones 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 Pagos Provisionales por Utilidades Absorbidas (“PPUA”), en dónde se denunció vulneración del artículo 31 inciso primero de la LIR entre otros.

De la revisión de la sentencia, se puede ver como en su considerando décimo cuarto, la Segunda Sala de la Corte enfatizó en la importancia de la “necesidad y “obligatoriedad” de los gastos incurridos, “amén de su compromiso con el giro”, todo según consta a continuación: *“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 giro⁴⁴, 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”⁴⁵.*

6) Sentencia de fecha 12-02-2019, ROL 3972-2017.

La Corte Suprema rechazó el recurso de casación en el fondo incoado por una contribuyente en contra de la sentencia dictada por la I. Corte de Apelaciones de Valparaíso, la que confirmó el fallo de primera instancia, que a su vez rechazó el

42 El mayor énfasis nos corresponde.

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

44 El mayor énfasis nos corresponde.

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

reclamo tributario interpuesto en contra de una Resolución denegatoria de PPUA (se denunció vulneración del artículo 31 inciso primero de la LIR entre otros).

Del análisis de las sentencias precedentemente indicadas, destacamos el razonamiento y entendimiento de la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Valparaíso en cuanto al concepto de gasto, el que es replicado por la Corte Suprema 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 artículo 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*⁴⁶”⁴⁷.

7) Sentencia de fecha 17-02-2020, ROL 36727-2017.

La Corte Suprema rechazó un recurso de casación en el fondo interpuesto por un contribuyente en contra de una Sentencia dictada por la Corte de Apelaciones de Santiago, la que confirmó el fallo de primera instancia, quien rechazó la reclamación tributaria interpuesta por el contribuyente. En efecto en dicho juicio se denunció que no se valoró correctamente la prueba aportada y que no se habría analizado el cumplimiento del artículo 31 de LIR.

Ahora, en lo atinente 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 artículo 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 obligatorios⁴⁸. 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*

46 El mayor énfasis nos corresponde.

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

48 El mayor énfasis nos corresponde.

*líquida imponible que se pretende determinar*⁴⁹.

8) Sentencia de fecha 15-06-2020, ROL 5392-2018.

Mediante sentencia de fecha 15 de junio de 2020, La Corte rechazó un recurso de casación en el fondo interpuesto por un contribuyente en contra de una sentencia dictada por la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago, que confirmó el fallo dictado por el Cuarto Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, el que a su vez rechazó el la reclamación tributaria deducida en contra de una Resolución Exenta, la cual hizo “ha lugar en parte” a una solicitud de devolución por concepto de Pago Provisional por Utilidades Absorbidas 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 artículo 31 de la LIR respecto al gasto tributario.

Por su parte, en lo que concierne concepto de “gasto necesario” para efectos del presente artículo, la Corte en el considerar “Cuarto” de su sentencia señaló lo siguiente: *“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 artículo 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 obligatorios⁵⁰. 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”⁵¹.*

Conforme al tenor literal de la sentencia, nuestra Excelentísima Corte Suprema comienza a unificar su criterio, efectuando una clara distinción los elementos esenciales del “gasto”, y otorgando sentido al vocablo “necesario”.

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

50 El mayor énfasis nos corresponde.

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

6. CONCLUSIONES

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

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 artículo 21 de la LIR a todos aquellos gastos que no han acreditado el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 31 de la LIR. En efecto el SII rechazó muchas erogaciones que a todas luces, al menos, no debían castigarse con el impuesto sanción del artículo 21 de la LIR (tales como los honorarios de asesoría jurídica para la defensa judicial de un contribuyente).

En virtud de la necesidad de redefinir los elementos esenciales del concepto de gasto necesario para producir la renta, la ley N° 21.210 vino en introducir el elemento de *aptitud* dentro del mencionado, con el fin de ampliar la cantidad o calidad de los desembolsos o erogaciones que podían calificar como tales. 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 y esencial en los tiempos modernos actuales, en donde no necesariamente un desembolso producirá un ingreso potencial o futuro, y no por ello, no es un gasto necesario, inherente o esencial para la actividad de un contribuyente.

Lamentablemente el SII en los últimos oficios ha mantenido la necesidad de vinculación entre un gasto con un ingreso futuro o potencial; cuando -en nuestro entendimiento- el objetivo de la ley N° 21.210, era liberar a los contribuyentes de dicha carga, sobre todo en los casos en los que un desembolso que sí es obligatorio y necesario para la mantención del giro o la actividad de un contribuyente no trae de la mano ni siquiera la potencialidad de un ingreso futuro.

El problema acá, entendemos, es haber incorporado un concepto o elemento (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.

7. BIBLIOGRAFÍA

Decreto Ley 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 Decreto Ley N°910 de 1975”, publicada en el Diario Oficial de fecha 31 de enero de 1984 (Chile).

Ley N°18.682, “Introduce Modificación al Impuesto Adicional 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 DECRETO LEY 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 DECRETO LEY N° 824, SOBRE IMPUESTO A LA RENTA; EL DECRETO LEY 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 DECRETO LEY N°824, DE 1974, REBAJANDO EL IMPUESTO A AL RENTA QUE AFECTA A LAS PERSONAS 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, 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, 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°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.
- Servicio de Impuestos Internos, ORD. N°2222, de 17 de agosto de 2023.
- Servicio de Impuestos Internos, ORD. N°2228, de 17 de agosto de 2023.
- Servicio de Impuestos Internos, ORD. N°2450, de 14 de septiembre de 2023.
- Servicio de Impuestos Internos, ORD. N°2222, de 22 de septiembre de 2023
- Servicio de Impuestos Internos, Circular N°6 de 2024.
- Servicio de Impuestos Internos, ORD. N°555, de 21 de marzo de 2024.
- Servicio de Impuestos Internos, ORD. N°689, de 11 de abril de 2024.
- Asesorías e Inversiones Cinque Terre Limitada con Servicio de Impuestos Internos (2009): Corte Suprema, Rol N°9154-2009, 16/06/2012.
- Corte Suprema, Rol N°9606-2011, 02/04/2013*.
- Corte Suprema, Rol N°7343-2012, 24/10/2013*.
- Corte Suprema, Rol N°7657-2013, 16-09-2014*.
- Corte Suprema, Rol N°8241-2013, 10-11-2014*.
- Corte Suprema, Rol N°7092-2015, 24-04-2016*.
- Corte Suprema, Rol N°3972-2017, 12-02-2019*.
- Corte Suprema, Rol N°36727-2017, 17-02-2020*.