



UNIVERSIDAD DEL BÍO - BÍO  
FACULTAD DE CIENCIAS EMPRESARIALES  
DEPARTAMENTO DE GESTIÓN EMPRESARIAL  
CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR

# **ANÁLISIS DEL ALCANCE DEL CONCEPTO DE GASTO NECESARIO ESTABLECIDO POR EL ARTÍCULO 31 DE LA LEY DE IMPUESTO A LA RENTA**

MEMORIA PARA OPTAR AL TÍTULO  
DE CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR

ALUMNOS:

CLAUDIA A. ORTIZ GUAJARDO  
SEBASTIÁN A. TRONCOSO AGURTO

PROFESOR GUÍA:

SRA. MARIANELA MORAGA NEGRETE

CHILLÁN, DICIEMBRE 2008



## ÍNDICE GENERAL

	<b>PÁGINAS</b>
INTRODUCCIÓN.....	1
<b>CAPÍTULO I: Conceptos básicos</b>	
1.-CONTRIBUYENTES.....	5
2.-REGISTROS CONTABLES Y DETERMINACIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA PARA EL PAGO DE IMPUESTOS .....	8
2.1.-Proceso extracontable en determinación de la RLI.....	10
2.2.-Determinación de la base imponible tributaria.....	11
3.- LOS GASTOS.....	12
3.1.- Gasto aceptado.....	13
3.1.1- Gasto pagado o adeudado .....	19
3.1.2.- Acreditación fehaciente .....	20
3.2.-Gastos rechazados .....	21
4.-IMPLICANCIAS DEL RECHAZO DEL GASTO.....	23
5.-FISCALIZACIÓN.....	26
5.1.-Proceso fiscalización .....	27
6.-INFRACCIONES Y SANCIONES.....	28
 <b>CAPÍTULO II: Gastos definidos explícitamente en el artículo 31 de LIR</b>	
1.- PRIMER INCISO.....	31
2.- SEGUNDO INCISO .....	32
3.- INTERESES.....	34
4.- IMPUESTOS.....	35
5.- PÉRDIDAS .....	38
5.1.- Pérdidas del año.....	38
5.2.- Pérdidas tributarias de arrastre.....	39
6.- CRÉDITOS INCOBRABLES.....	43



7.- DEPRECIACIONES DEL ACTIVO FIJO .....	47
7.1).- Vida útil.....	49
7.2).- Bienes susceptibles a depreciación. ....	49
7.3).- Bienes que no se deprecian. ....	50
7.4).- Métodos de deducción de la depreciación como gasto. ....	50
7.4.1).- Normal. ....	51
7.4.2).- Acelerada. ....	51
7.5) No aplicación y suspensión de la depreciación. ....	53
7.6).- Elementos para calcular la depreciación. ....	53
7.7).- Valor sujeto a depreciación. ....	54
7.8).- Depreciación de bienes que se adquieren usados.....	55
8.- SUELDOS, SALARIOS Y REMUNERACIONES. ....	57
8.1) Prestaciones en particular. ....	59
8.1.1) Gratificaciones y participaciones.....	59
8.1.2).- Seguro de cesantía. ....	60
8.2) Sueldo empresarial ....	62
8.3) Servicios prestados en extranjero. ....	64
9.- BECAS .....	65
9.1).- Requisitos.....	65
9.2).- Límites.....	66
10. DONACIONES .....	68
11.- REAJUSTES Y DIFERENCIAS DE CAMBIOS.....	72
12.- GASTOS DE ORGANIZACIÓN Y PUESTA EN MARCHA .....	73
13.- GASTOS DE PROMOCIÓN O COLOCACIÓN DE ARTÍCULOS NUEVOS.....	76
14.- GASTOS EN INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA.....	77
15.- LOS GASTOS POR REMESAS AL EXTERIOR .....	81



### **CAPITULO III: Criterios para calificar aceptación de un gasto**

1.-CRITERIOS PARA CALIFICAR ACEPTACIÓN DE UN GASTO.....	89
2.-EJEMPLOS PARA DEMOSTRAR LA ACEPTACIÓN DE UN GASTO.....	100
CONCLUSIÓN .....	118
BIBLIOGRAFÍA.....	121

### **ÍNDICE DE TABLAS**

	<b>PÁGINAS</b>
TABLA N° 1 Análisis de utilización de pérdidas de arrastre en caso de reorganización empresarial.....	42
TABLA N° 2. Análisis medios prudenciales de cobro de créditos incobrables. ....	46
TABLA N° 3. Cálculo depreciación bienes adquiridos en el Chile. ....	54
TABLA N° 4. Cálculo depreciación bienes adquiridos en el extranjero. ....	55
TABLA N° 5 Resumen donaciones.....	70



## INTRODUCCIÓN

Toda empresa cualquiera sea su naturaleza tiene por objetivo el crecer y desarrollarse, es por esto que ella necesita generar ingresos, con los cuales le es posible cumplir con su objetivo primordial que es el mantenerse en el tiempo, para así darle los mayores beneficios a sus propietarios. Para esto le es esencial incurrir en costos y gastos, para desarrollar su actividad de manera óptima y así generar estos beneficios.

Estos desembolsos la empresa los hace en el momento en que lo estima conveniente, cuando considera que es el mejor momento. Las oportunidades de negocio debe tomarlas en el instante en que se presentan, ya que como empresa deben decidir rápidamente, antes que sus competidores se le adelanten, porque si estas opciones no son tomadas en el minuto adecuado la oportunidad será aprovechada por la firma rival quedando está mejor posicionada, lo que sería un gran perjuicio para la empresa. Las decisiones de gasto se hacen con un criterio empresarial, previendo que estas generaran los mayores beneficios, no se espera a los especialistas tributarios para recién saber si es posible tomar el negocio. Esta diferencia de criterio provoca efectos monetarios para la empresa, ya que los gastos no aceptados pasan a denominarse rechazados los que provocan un pago mayor de impuesto a la renta, y están sujetos a lo establecido por el artículo 21 de la LIR que grava estos desembolsos considerándolos como retirados por socios de sociedades de personas, teniendo que tributar con una mayor base del Impuesto Global complementario y/o adicional, en el caso de una Sociedad Anónima el mismo artículo estipula una tributación especial con un impuesto de carácter único de un 35%, también imposibilita a las empresas para utilizarlos contra las ingresos del periodo, pagando el impuesto de primera categoría por una mayor utilidad generada, además de otros recargos adicionales lo que hace que la opción sea menos rentable. Es por estas razones que las empresas esperan que los gastos sean totalmente imputables contra los ingresos generados por la organización, puesto que por las utilidades obtenidas las empresas deben pagar el impuesto a la renta de primera categoría, razón por lo cual el interés de las organizaciones es que todos los gastos incurridos sean aceptados, para así disminuir el pago de impuestos a las rentas obtenidas. Pero en ocasiones esto no es posible, debido a que el criterio



## INTRODUCCIÓN

empresarial difiere con la ley de la renta, la cual determina la base imponible tributaria.

Como se mencionó anteriormente las empresas llevan sus registros en base a un criterio financiero y con el objetivo que la información sirva para una acertada toma de decisiones, toda empresa en un momento de su vida puede quedar expuesta a un proceso de fiscalización del administrador tributario, con el objetivo de verificar el correcto cumplimiento de la obligación tributaria que es la de pagar correctamente los impuestos. Por la diferencia de objetivos entre las empresas y el administrador tributario pueden generarse diferencias en el resultado, en la forma de imputación de los gastos, pueden existir diferencias entre el SII y las empresas por el distinto criterio tomado y estas diferencias pueden originar como consecuencias reliquidaciones de impuestos, rechazo de gastos y por consiguiente multas y sanciones por haber imputado gastos rechazados y más impuestos, pues un gasto rechazado tributa conforme al artículo 21 de la LIR. Por su parte el SII está autorizado para examinar las declaraciones presentadas por los contribuyentes dentro de los plazos de prescripción que tiene, y revisar cualquier deficiencia en su declaración, para liquidar un impuesto y girar los tributos a que hubiere lugar, todas estos procedimientos y sanciones se encuentran especificados en el Código Tributario.

Es por esto que nuestra memoria de título se denomina “Análisis del alcance del concepto de gasto necesario establecido por artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta”, en ella se analiza en profundidad el artículo, revisando las leyes relacionadas así como la jurisprudencia existente sobre el tema y las opiniones de los entes involucrados.

Con el fin de satisfacer las necesidades de información sobre este tema, de forma clara, ésta memoria de título se estructuró de la siguiente forma:

En el capítulo I denominado “Conceptos básicos”, se establece el concepto de gasto, la forma de registros en las empresas, el cual puede diferir en la forma tributaria y contable, la importancia que tiene el gasto en la determinación del proceso extracontable de la renta líquida imponible, que es la base sobre la cual, se calcula el impuesto de primera categoría.



## INTRODUCCIÓN

En el segundo capítulo llamado “Análisis de los gastos definidos explícitamente en el artículo 31 de la LIR” analizaremos uno a uno los 12 numerales establecidos expresamente en el artículo 31 de la LIR, las cuales son normas especiales frente al inciso primero del artículo en estudio y que contienen menciones que concretan los requisitos y/o en ocasiones agregan otras condicionantes.

En el último capítulo titulado “Criterios para calificar aceptación de un gasto” se establecen criterios con los cuales es posible determinar si el gasto es necesario o no para la empresa dependiendo si cumple con los requisitos, su monto y otros requerimientos para su aceptación.

La investigación proporcionará al lector criterios para calificar un gasto de necesario, a través del estudio situaciones ocurridas en el pasado, con un análisis de las jurisprudencias administrativas y judiciales, se establecen parámetros de aceptabilidad para gastos, estableciendo criterios y elementos que permitan darle la consistencia jurídica, tributaria, de manera que los gastos en que incurra la empresa sean aceptados.



# CAPÍTULO I

## “CONCEPTOS BÁSICOS”

Para poder analizar el concepto de Gasto aceptado establecido en el Artículo 31 de la Ley impuesto a la Renta, en adelante LIR, se debe tener en consideración, qué es lo que está definido por la ley respecto al tema, para luego interpretar y estudiar los aspectos relevantes a considerar en nuestra investigación y de este modo tener los conceptos básicos claros.

Es por esto que en nuestro primer capítulo se presentan los aspectos más relevantes sobre el tema y que de ser necesarios tendrán una mayor análisis en los capítulos posteriores.

Lo primero es establecer la forma de registro de los gastos en la empresa así como su incidencia en la determinación de Renta Líquida Imponible (RLI), las implicancias de que un gasto sea rechazado para la empresa, al igual que el proceso de fiscalización a que puede verse expuesto el contribuyente y sus efectos al encontrarse discrepancia entre lo registrado por la empresa y lo establecido por la Ley en el tema de los gastos, como también los pasos a seguir por el contribuyente al encontrarse en esta situación.



## **1.-CONTRIBUYENTES.**

Contribuyente se define en el inciso 5 del artículo N° 8 del Código Tributario (C.T.) como toda persona natural o jurídica que desarrolle actividades gravadas con algún tipo de impuesto, o los administradores y tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos y otras entidades que generen incremento patrimoniales.

El Servicio de Impuestos Internos por lo señalado en el artículo 68 del Código Tributario, exige a toda persona que desee efectuar actos de comercio, iniciar actividades y constituirse como contribuyente.

Todo contribuyente debe responder a ciertas obligaciones tributarias, tales como; iniciar actividades, confeccionar y presentar declaraciones de impuestos y realizar el pago de los mismos cuando corresponda.

En nuestro país jurídicamente se reconocen dos tipos de contribuyentes, los cuales se definen a continuación:

### **La persona natural**

La persona, legalmente hablando, es todo ser capaz de tener y contraer derechos y obligaciones. Cuando los derechos y obligaciones los ejerce un individuo en forma particular se habla de persona física o natural.

El artículo 55 del Código Civil la define como: "todos los individuos de la especie humana, cualquiera que sea su edad, sexo, estirpe o condición".

La existencia legal de la persona natural comienza al nacer y termina con la muerte.

### **La persona jurídica**

El artículo 545 de Código Civil indica que es todo ser capaz de tener y contraer derechos y obligaciones. Cuando unos individuos se unen con el fin de lograr un objetivo en común, dispuestos a cumplir obligaciones y ejercer derechos, se habla de persona jurídica o moral, un ente ficticio creado por la ley.



## CAPÍTULO I: CONCEPTOS BASICOS

Como requisito para la creación de una persona jurídica es necesario que surja como una entidad independiente y distinta de los miembros individuales que la forman y que a esta entidad le sean reconocidas por el Estado sus derechos y obligaciones. Existen dos tipos de personas jurídicas:

- 1) Personas jurídicas de derecho público: Aquéllas que representan a la autoridad en sus funciones administrativas (el Estado, las municipalidades, etc.).
- 2) Personas jurídicas de derecho privado: aquéllas que dependen de la iniciativa particular, siendo de dos tipos:
  - a) las que persiguen fines de lucro llamadas sociedades civiles y comerciales.
  - b) las que no persiguen ganancias, como las corporaciones y las fundaciones.

Las corporaciones son personas jurídicas que no persiguen fines de lucro y que están formadas por un cierto número de personas asociadas para conseguir la realización de un fin o interés común.

Las fundaciones si bien tienen un fin lícito de interés general, éste se realiza por medio de bienes determinados afectos permanentemente a su consecución. Ambas requieren la autorización del poder público.

Para efecto de nuestro estudio, nosotros nos centraremos en los contribuyentes que están en el artículo 20 de La LIR, es decir, los que están afectos con Impuesto de Primera Categoría, según lo dispone el artículo 68 de LIR, son las personas naturales y jurídicas que exploten bienes o desarrollen actividades afectas al impuesto de primera categoría en virtud de los números 1, 3, 4 y 5 de los artículos 20 de la Ley de la Renta.

Recordemos que el artículo 20 de la LIR regula las rentas de bienes raíces agrícolas o no agrícolas (20 N° 1), las rentas de la industria, comercio, minería, etc., (20 N° 3), la de los corredores y comisionistas con oficina establecida (20 N° 4), y todas las rentas, cualquiera sea su origen, naturaleza o denominación, cuya imposición no esté establecida expresamente en otra categoría ni se encuentren exentas (20 N° 5). Se excepcionan las



## CAPÍTULO I: CONCEPTOS BASICOS

rentas las rentas del artículos 20 N° 2 que son las provenientes de capitales mobiliarios, salvo cuando éstas deban comprenderse dentro de las anteriores, según lo dispone el inciso final del N° 2 del mismo artículo 20.

El artículo 14 de la LIR establece la base tributaria de los contribuyentes de Primera Categoría obligados a declarar según contabilidad completa. De conformidad con este artículo los empresarios, socios, accionistas de empresas de primera categoría y contribuyentes del artículo 58 N°1 deben tributar solo en base a renta percibida a diferencia de las empresas que tributan en base a rentas percibidas o devengadas. Respecto de los empresarios individuales, contribuyentes del artículo 58, número 1º, socios de sociedades de personas y socios gestores en el caso de sociedades en comandita por acciones, Quedarán gravados con los impuestos global complementario o adicional, según proceda, por los retiros o remesas que reciban de la empresa, hasta completar el fondo de utilidades tributables. Los accionistas de las sociedades anónimas y en comandita por acciones pagarán los impuestos global complementario o adicional, según corresponda, sobre las cantidades que a cualquier título les distribuya la sociedad respectiva.

La empresa o contribuyente es una entidad conformada por personas, aspiraciones, realizaciones, bienes materiales y capacidades técnicas y financieras; todo lo cual, le permite dedicarse a la producción y transformación de productos y/o la prestación de servicios para satisfacer necesidades y deseos existentes en la sociedad, con la finalidad de obtener una utilidad o beneficio. De hecho, no pueden existir empresas cuya producción no satisfaga necesidades, simplemente, porque no habría usuarios interesados en el producto o servicio que se ofrece. Esta definición general nos permite asegurar que una mueblería o el pequeño almacén del barrio son empresas, al igual que un colegio o un hospital, porque todas estas entidades satisfacen necesidades de la gente.<sup>1</sup>

La anterior nos muestra una definición amplia de empresa, la cual presenta como empresas cualquier actividad que satisfaga la necesidades de la gente, esta definición tiene un mayor alcance que lo considerado por la norma tributaria como contribuyente, que aunque no existe una norma específica que la defina se puede entender que es cualquier

<sup>1</sup> Adaptación Illanes Pablo, Sistema empresa una visión integral de la administración, año 1999, pág. 18-19



## CAPÍTULO I: CONCEPTOS BASICOS

actividad que persiga fines de lucro, ósea que genere una renta susceptible al pago de impuestos. Esta definición se puede ver respaldada por un pronunciamiento del Servicio de Impuestos Internos (SII), en el Oficio N° 4.335, del 07.11.2005, el cual señala lo siguiente: “Es necesario precisar el alcance que tiene el término “empresa” para los fines de lo dispuesto por la Ley de Impuesto de la Renta. Sobre este punto se señala, que al no existir en la ley tributaria una disposición que definiera en forma expresa el término empresa, éste se debe entender en su sentido natural y obvio, esto es, de acuerdo a lo sostenido por la jurisprudencia judicial, que no es otro el que a las palabras les da el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, texto que define dicha expresión en una de sus acepciones como una: "Entidad integrada por el capital y el trabajo, como factores de la producción y dedicada a las actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos y con la consiguiente responsabilidad ."

Toda empresa cualquiera sea su naturaleza tiene por objetivo el crecer y desarrollarse, es por esto que ella busca obtener ingresos, con los cuales le es posible cumplir con su objetivo primordial que es el mantenerse en el tiempo, para así darle los mayores beneficios a sus propietarios. Para esto le es esencial incurrir en costos y gastos, para así desarrollar su actividad de manera óptima y así generar estos beneficios.

## **2.-REGISTROS CONTABLES Y DETERMINACIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA PARA EL PAGO DE IMPUESTOS**

Para poder analizar el concepto de Gasto aceptado establecido en el Artículo 31 de la LIR, se debe tener en consideración, qué es lo que está definido por la ley respecto al tema, para luego interpretar y estudiar los aspectos relevantes a considerar en nuestra investigación.

El objetivo de la contabilidad según el Boletín Técnico N° 1, emitido por el Colegio de Contadores A.G expresa que: “es proveer información cuantitativa y oportuna en forma estructurada y sistemática sobre las operaciones de una entidad, considerando los eventos económicos que la afectan, para permitir a ésta y a terceros la toma de decisiones sociales,



## CAPÍTULO I: CONCEPTOS BASICOS

económicas y políticas. Para el ente en sí esto involucra un elemento importante de control, eficiencia operativa y planificación”.

La contabilidad es obligatoria para los contribuyentes que tributan sobre contabilidad efectiva y esta deberá ser fidedigna según dispone el artículo 17 del Código Tributario, pudiendo ser contabilidad completa o simplificada. Ósea la contabilidad debe reflejar la realidad de las operaciones de la empresa, en este contexto, los Principios Contables Generalmente Aceptados establecen los criterios sobre los cuales se deben realizar las imputaciones contables con el fin de tomar una acertada toma de decisiones, los que no siempre son coincidentes con la norma tributaria y esto puede llevar a que existan diferencias entre el tratamiento tributario y financiero de las partidas, que pueden generar ajustes al resultado final y que como tales tendrán el carácter de extracontables. La contabilidad fidedigna permite la determinación de la renta de la empresa y posterior comprobación con terceros.

La contabilidad es la que se lleva de acuerdo a las normas contables generalmente aceptadas, pues según las normas de subsidiariedad establecidas artículo 2 del Código Tributario el cual indica que en lo no previsto por el Código y demás las leyes tributarias se aplicaran las normas de derecho común contenidas en las leyes generales o especiales.

El Derecho Tributario y especialmente la Ley de la Renta, fundamentan la determinación de la base imponible de la empresa en la contabilidad, pero sometiéndola a modificaciones y exigencias específicas.

En el inciso 1° del artículo 16 del código tributario, establece que: “En los casos en que se exija llevar contabilidad, los contribuyentes deberán ajustar los sistemas de ésta y los de la confección de inventarios a prácticas de contabilidad adecuadas, que reflejen claramente el movimiento y el resultado de sus negocios”. Salvo disposición expresa en contrario, los ingresos y rentas tributables serán determinados según el sistema contable que haya servido regularmente al contribuyente para computar su renta de acuerdo con sus libros de contabilidad.



## CAPÍTULO I: CONCEPTOS BASICOS

En el artículo 73 Ley N° 18.046 de Sociedades Anónimas, señala que: “los asientos contables de la sociedad se efectuaran en registros permanentes, de acuerdo con las leyes aplicables, debiendo llevar éstos de conformidad con principios de contabilidad de aceptación general”.

De esta manera, el contribuyente está obligado a ajustar su contabilidad a las exigencias legales y contables que permitan exponer claramente el resultado del negocio.

### **2.1.-Proceso extracontable en determinación de la RLI.**

En nuestra legislación, la determinación de la Renta Líquida Imponible (RLI) es un proceso extracontable, en el cual extrae de la contabilidad fidedigna los elementos para determinar la RLI. En la práctica, el encargado que realiza la operación parte del resultado financiero de la compañía y procede a restar los ingresos no tributables y a sumar los egresos que no son aceptables tributariamente, para así determinar la renta líquida respectiva.

Por lo tanto, la determinación de la R.L.I., consiste en agregar y deducir del resultado de ciertas partidas que el legislador tributario no considera como costos y gastos para determinar la base imponible de la cual se pagan los impuestos.

Como nos indica Pedro Massone (1996) “El principio fundamental que ha inspirado al legislador tributario en cuanto a la determinación de la renta imponible de las empresas es aquel que la hace derivar de la renta comercial”. Tal principio, definido como de “dependencia” o de “derivación”, implica que el dato primario en base el cual debe llegar a la reconstrucción de la renta imponible de las empresas está representado por el resultado de la cuenta de pérdida o ganancia, preparado según los principios de la técnica contable.

Para determinar pérdida o utilidad tributaria, el resultado de la compañía contenido en un balance financiero se debe someter a ajuste para eliminar o agregar sumas o “partidas” cuyas tratamiento financiero contable difiere del tributario. Estas diferencias se refieren a los ingresos, costos y los gastos de la empresa.



## CAPÍTULO I: CONCEPTOS BASICOS

Las diferencias denominadas “temporarias” se han definido en el Boletín Técnico del Colegio de Contadores N°60 como “las que se reinvierten en uno o más periodos futuros” y las diferencias “permanentes” como aquellas diferencias que nunca se revierten. Según éste las diferencias temporarias “son causadas por transacciones que afectan , en periodos distintos, los resultados contables y los resultados tributables” y las permanentes “son causadas por transacciones que son registradas en los estados financieros de un ejercicio y que, de acuerdo con la legislación sobre el Impuesto a la Renta, no se incluirán en la determinación del mismo impuesto”. El mismo Boletín cita como diferencias temporales: ingresos anticipados, activos intangibles, depreciación acelerada de activo fijo, valor residual de los activos, gasto de fabricación, provisión de indemnización por años de servicio, provisión de vacaciones, de incobrables y de obsolescencia. Como diferencias permanentes se cita: las contabilizaciones de la reserva forestal y la realizada por compañías de seguros de las inversiones a valor de mercado.

Dentro de las diferencias permanentes podemos agregar las rentas de la vivienda acogidas a D.F.L. N° 2 de 1959, las rentas provenientes de inversión Argentina, el mayor valor de la enajenación de acciones adquiridas antes de 1984, pagos excesivos por marcas y asesorías al exterior, la remuneración del cónyuge en la sociedad de personas, el desembolso por impuesto de primera categoría.

### **2.2.-Determinación de la base imponible tributaria.**

La base imponible del impuesto de primera categoría, es decir, el monto sobre el cual se aplicara en definitiva, la tasa del 17% del impuesto, se encuentra regulado en los artículos 29 al 33 Ley de la Renta, los que se refieren ingresos brutos, costos directos, gastos necesarios para producir la renta, ajuste positivo o negativo del resultado el proceso de ‘Corrección Monetaria’ según las normas del artículo 41 y los gastos rechazados.

Esta base imponible es determinada por el contribuyente, esto no significa que el contribuyente pueda actuar a su conveniencia, en el inciso primero del artículo 21 del CT señala: el peso de la prueba recae sobre el contribuyente. Y por otra parte el SII posee



## CAPÍTULO I: CONCEPTOS BASICOS

amplias facultades fiscalizadoras, sin mencionar la conciencia tributaria que debe tener todo ciudadano.<sup>2</sup>

### **3.- LOS GASTOS.**

El concepto de gasto implica un sacrificio económico relacionado con el funcionamiento y desarrollo de una empresa considerada como una unidad productiva.

Estos desembolsos realizados en la empresa para generar renta pueden estar directamente vinculadas con los activos producidos y/o comercializados, caso en que constituirán costos de ellos o encontrarse indirectamente relacionados con dichos activos caso en el cual se tratara de ‘costos indirectos de fabricación’ o de ‘gastos’

Tributariamente, la LIR regula los costos únicamente considerando la mano de obra directa y la materia prima, considerando los demás desembolsos necesarios para producir la renta como gastos.

Las normas del inciso primero del artículo 31 y sus requisitos para la aceptación del gasto son de carácter general y supletorio, aplicándose a todos los gastos incluidos o no en la enumeración del artículo que revisamos. Jurídicamente se trata de normas fundamentales que guían la interpretación de la aceptación de un gasto en el ámbito tributario.

Los gastos señalados expresamente por la ley son normas especiales frente al inciso primero del mismo, y contienen menciones que concretan los requisitos generales o en otros casos agregan otras condicionantes.

---

<sup>2</sup>Adaptación, Abundio Pérez Rodrigo, Manual de C. T., 2ª edición, U. de Concepción, 2005, Pág. 24.



## CAPÍTULO I: CONCEPTOS BASICOS

Es importante establecer una relación entre gasto y los ingresos que ayuda a producir, porque de esta manera se refleja con mayor fidelidad la marcha económica de la compañía. Esta exigencia de la contabilidad, denominada de “vinculo entre ingreso y gastos” y conocida en el derecho comparado como “principio de la correlación” se expresa en que:

- a) Los ingresos dependen de los gastos efectuados.
- b) La deducción de los gastos de los resultados depende de la producción de los ingresos.

Sobre este principio, en interpretación administrativa reciente, el S.I.I. a través del Oficio N° 4.978 de 28/12/2006 expresa que: “que ha establecido los requisitos que deben reunir los diversos desembolsos en que incurren la empresas para que estos puedan ser considerados como un gasto necesario para producir la renta, expresando que uno de los requisitos que se deben cumplir es que los gastos incurridos deben guardar una debida correlación con los ingresos que genera con el fin de poder determinar a cada periodo tributario la utilidad real y efectiva sobre la cual corresponde cumplir con las obligaciones tributarias que establece la ley, indicando a continuación que se trata de un gasto “diferido”, deducible de los ejercicios en que se producirá la renta por dicho gasto.

### 3.1.- Gasto aceptado

La LIR no contiene una definición de gasto.

De acuerdo al artículo 2° del Código Tributario y las normas de interpretación contenidas en el Código Civil, y especialmente, aquella que implica las definiciones realizados por los que profesan la técnica contable, el gasto es una erogación realizada por la empresa necesaria para producir la renta (producir los ingresos de una compañía).

La definición de gasto contable es obligatoria en la ley de renta, en ausencia de una definición legal y por mandato del artículo 21 del Código Civil y del artículo 16, inciso tercero del Código tributario, que obliga a aplicar las técnicas contables adecuadas, que reflejen claramente el resultado del negocio.



## CAPÍTULO I: CONCEPTOS BASICOS

Esto significa que son gastos todos aquellos definidos como tales por la técnica contable.

La Ley de la Renta se refiere a los gastos como todos aquellos no deducidos como costos, con lo cual el gasto es un concepto residual aplicable a toda erogación posible realizada por la empresa que no califique como costo tributario.

A su vez, el costo directo en la ley es la materia prima directa y la mano de obra directa, por lo que toda otra erogación será un gasto.

Contablemente, los costos indirectos de fabricación son también costos, pero la ley de la renta al regular el costo aceptable ha sido exigente aceptándolo sólo como tal el costo directo. De esta manera, los costos indirectos serán costos contablemente, pero tributariamente deberán considerarse como un gasto del ejercicio.

Tributariamente el gasto debe además cumplir requisitos adicionales para su aceptación tributaria y estos requisitos son:

- a) Necesario para producir la renta.
- b) Pagados o adeudados durante el ejercicio.
- c) Acreditación fehaciente.

La ley no define la noción de “necesario para producir la renta”. El artículo 31 alude a ellos como “necesario para producir la renta bruta”, determinada según el artículo 30.

El término designa un vínculo, un tipo de relación entre la erogación y el ingreso, pero que la ley tributaria no ha definido expresamente.

Nuevamente, frente a un término no legalmente definido y conforme a las normas del artículo 2º y 16 del Código Tributario y del artículo 21 del Código Civil, será un gasto necesario aquel que la técnica contable defina como tal.



## CAPÍTULO I: CONCEPTOS BASICOS

Atendido que la finalidad de la contabilidad es informar de la verdadera marcha económica de la empresa, ella considera gastos necesarios todos aquellos vinculados al desarrollo económico de la compañía.

Atendido que los objetivos económicos de la compañía son guiados por el fin del lucro y dependen del propietario, las erogaciones que éste decidida y que persiguen este fin, serán gastos necesarios para producir el lucro de la compañía.

El problema se presenta cuando el vínculo entre ingreso y gasto es difuso y no inmediato.

Las empresas presentan muchos casos de este tipo. Así por ejemplo, los gastos de una publicidad mal diseñada o que conduce la quiebra a la compañía ¿Son deducibles?

Particularmente interesante resulta el caso de las multas de tránsito en que incurre una empresa de transporte de los derivados de infracciones menores de sanidad de un restaurante o recientemente, la multa aplicada a cadenas farmacéuticas que no poseían un medicamento. Desde luego el S.I.I. parece sostener que no pueden imputarse tributariamente, pero no existe texto legal expreso que lo prohíba en forma general.

¿Qué sucede en el caso de beneficios laborales no pactados contractualmente, que busca elevar la productividad dentro una empresa, tales como premios por antigüedad o celebraciones de cumpleaños de empleados o de la empresa, financiadas con cargo de las utilidades de la misma?

El Servicio de Impuestos Internos ha dicho que debemos entender por “necesario” lo que dicta el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, así como por ejemplo en la jurisprudencia judicial N° 4.554 del 2000, por lo tanto se debe entender por necesario, lo indispensable y obligatorio, que forzosamente e inevitable ha de ser o suceder y como “que se hace o ejecuta obligado por otra cosa, como opuesto a voluntario o espontáneo”.

El SII también se ha pronunciado, a través de diversos pronunciamientos como por ejemplo el Oficio N° 1.871 de 23/05/2006, y ha establecido que para que un gasto pueda ser



CAPÍTULO I: CONCEPTOS BASICOS

calificado de necesario para producir la renta y, por consiguiente, susceptible de ser rebajado en la determinación de la RLI de primera categoría, debe reunir los siguientes requisitos copulativos:

- a) Que se relacione directamente con el giro o actividad que se desarrolla.
- b) Que se trate de gastos necesarios para producir la renta, entendiéndose esta expresión en el sentido de lo que es menester, indispensables o que hace falta para un determinado fin, contraponiéndose a lo superfluo. En consecuencia, el concepto de gasto necesario debe entenderse que aquellos desembolsos de carácter inevitables u obligatorios, considerándose no sólo la naturaleza del gasto, sino además de su monto, es decir, hasta que cantidad el gasto ha sido necesario para producir la renta del ejercicio anual, cuya renta líquida imponible se está determinado;
- c) Que no se encuentre ya rebajado como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta;
- d) Que el contribuyente haya incurriendo efectivamente en el gasto, sea que este se encuentre pagado o adeudado al término de ejercicio. De este modo, para el debido cumplimiento de este requisito, es menester que el gasto tenga su origen en una adquisición o prestación real o efectiva y no en una mera apreciación del contribuyente ;
- e) Por último, que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos, es decir, el contribuyente debe probar la naturaleza, necesidad y efectividad y monto de los gastos con los medios probatorios de que disponga, pudiendo el Servicio impugnarlos, si por razones fundadas no se estimaren fehacientes”.

El S.I.I. sostiene, además, que debe considerarse no solo la naturaleza del gasto, sino también su monto, para determinar el carácter de que tratamos. Siguiendo al S.I.I. entonces, la esencia o naturaleza del gasto o una cuantía puede determinar su aceptación. No explica el Servicio si estos aspectos deben concurrir junto con la obligatoriedad además



## CAPÍTULO I: CONCEPTOS BASICOS

de ellas, lo cual plantea la duda de si el vocablo “necesario” que el S.I.I. reemplaza por “obligatorio” incluye esta exigencia fiscal que exige apreciar la naturaleza o monto de la erogación para determinar la aceptación del gasto.

Sin embargo, el mismo Servicio ha establecido en el oficio N° 5.519 del 28/09/1976, que algunos pagos obligatorios no son necesarios para producir la renta, así como:

a) Las multas

b) Los pagos por no competir regulados en un contrato y por lo tanto obligatorios según el art. 1.545 del Código Civil.

El S.I.I. sostiene, además, que debe considerarse no solo la naturaleza del gasto, sino también su monto, para determinar el carácter de que tratamos. Siguiendo al S.I.I. entonces, la esencia o naturaleza del gasto o una cuantía puede determinar su aceptación. No explica el Servicio si estos aspectos deben concurrir junto con la obligatoriedad además de ellas, lo cual plantea la duda de si el vocablo “necesario” que el S.I.I. reemplaza por “obligatorio” incluye esta exigencia fiscal que exige apreciar la naturaleza o monto de la erogación para determinar la aceptación del gasto.

La interpretación fiscal de la “obligatoriedad” de los gastos es controvertible. Recordemos que de acuerdo a las normas de Código Civil, no sólo puede utilizarse el sentido natural y obvio de las palabras (generalmente según la definición de la RAE) para interpretar la ley. También podemos (y en este caso, debemos) utilizar su sentido técnico, y de este modo, recurrir a la definición contable o de las ciencias administrativas de empresas para definir lo que es necesario para desarrollar una actividad económica. Además no es lógico hacer sinónimos los términos “obligatorio” y “necesario” pues si el legislador tributario hubiera querido utilizar obligatorio, tan obvio para cualquier estatuto legal, así lo habría hecho.

En la práctica, es imposible determinar con certeza que gastos han originado el ingreso en cada caso. Esto puede regularmente precisarse en el costo de un bien, pero el



## CAPÍTULO I: CONCEPTOS BASICOS

gasto posee la cualidad de no vincularse directamente a un ingreso determinado. Los gastos son aceptables aunque la empresa tenga pérdidas en un ejercicio, situación que demuestra que aunque aquel gasto que acreditadamente no genere renta en él, tributariamente es deducible.

Los Tribunales de Justicia han indicado que el gasto es necesario “aun cuando no exista una relación inmediata o directa entre el gasto y la renta”, aun cuando no aparece como una jurisprudencia uniforme.

En el mismo sentido, Pedro Massone en el año 1996, señala que el concepto de gasto necesario para producir la renta está íntimamente vinculado al principio que los autores denominan autonomía de gestión de la empresa, conforme el cual corresponde a ésta apreciar las oportunidades y necesidades de un gasto, de manera que el Fisco sólo le corresponde una labor de fiscalización, tendiente a impedir abusos.

En conclusión, la interpretación sistemática y jurídicamente más coherente de necesidad es aquella que exige una relación potencial y posible entre ingreso y gasto, conforme el empresario, la contabilidad y/o la ciencia de la administración que las empresas determinen.

Esta interpretación de acuerdo a la técnica contable, que establece al empresario como soberano en principio para dicha calificación, resulta armónica con el principio constitucional de libertad de empresa establecido en el Artículo 19 N° 21 de nuestra Constitución Política.

Sistemáticamente los numerales del artículo 31 de la LIR concretan el requisito del vínculo con los ingresos de diversas maneras, normalmente aludiendo a que se trate de gastos relacionados directa o indirectamente a bienes que produzcan renta (Art. 31 N° 1 L.I.R.); del negocio o empresa (Art. 31 N° 3 L.I.R.); por bienes utilizados en la empresa (Art. 31 N° 5 L.I.R.); destinados al giro del negocio o empresa (Art. 31 N° 8 L.I.R.), etc. El análisis de estos algunos ejemplos de estos gastos tipificados se abordaran en extenso en el siguiente capítulo.



### 3.1.1- Gasto pagado o adeudado

El SII ha establecido 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. De este modo, no reunirán esta característica los gastos “estimados” o “provisiones” para futuros gastos que hacen los contribuyentes, cuya deducción de la renta bruta no está permitida por la ley.

Para que un gasto se encuentre “adeudado” no es necesario que sea exigible a la fecha del balance, bastando que él se haya “devengado” a favor de un tercero. Luego, este tiene un título o derecho que lo faculta para reclamar un pago de dinero cuando ello sea exigible.

Podemos utilizar analógicamente los conceptos de percepción o devengo del ingreso, desde el punto de vista del acreedor del desembolso, como correlato del gasto pagado o adeudado. Basta que el gasto esté devengado (no necesariamente percibido) para el acreedor, es decir, que sobre el desembolso se tenga “un título o derecho, independientemente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular”, que este adeudado para el contribuyente que quiere reconocer este gasto. Obviamente, si el gasto no puede ser atribuido a la empresa, será imposible su aceptación.

La expresión “durante el ejercicio comercial correspondiente” se ha entendido como que los gastos deben pagarse o adeudarse durante el mismo ejercicio, lo que implica que deberían estar correlacionados con el ingreso o rentas que también se han generado “durante el ejercicio comercial correspondiente”.

La jurisprudencia judicial en febrero del 1999, N° 2016, ha pronunciado en el sentido de que basta que el gasto este pagado o adeudado en el ejercicio correspondiente, sin exigir una renta percibida, sino meramente devengada, interpretando armónicamente el concepto de “pagado o adeudado” con “percepción” y “devengo”.



### 3.1.2.- Acreditación fehaciente

Según la disposición en análisis (art 31 de la LIR), el contribuyente debe probar, acreditar o justificar de manera fehaciente, la naturaleza, necesidad, y monto necesario de los gastos con los medios de que disponga. El SII se reserva el derecho a impugnar los medios probatorios exhibidos, si por razones fundadas no se estimaren fehacientes.

La carga de la prueba corresponde al contribuyente, se entiende entonces que en concordancia con el Artículo 21 del Código Tributario, que servirán como medios de prueba para SII, los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, siempre que sean necesarios u obligatorios para el contribuyente.

El mismo artículo 21 establece que si la contabilidad es fidedigna, el Servicio no puede prescindir de ella. Esto es, el Servicio no está obligado a aceptar los gastos registrados en la contabilidad del contribuyente si esta no es fidedigna, salvo que se trate de aquellos que la ley rechaza expresamente.

Contabilidad fidedigna es “aquella que se ajusta a las normas legales y reglamentarias vigentes y registra fiel y cronológicamente y por su verdadero monto las operaciones, ingresos y desembolsos, inversiones o existencias de bienes relativos a las actividades del contribuyente que dan origen a las rentas efectivas que la ley obliga a acreditar, excepto aquellas partidas que la ley autorice omitir su anotación.

En definitiva, el contribuyente que cumpla las exigencias materiales y formales de la contabilidad fidedigna, puede exigir del servicio que no prescinda de ella al determinar impuestos en su contra, por mandato del artículo 21, inciso segundo del Código Tributario.

La resolución Ex. N° 20 del 2002, señala que los contribuyentes que incurran en gastos de alojamiento, alimentación y traslado en beneficios de personas, residentes en Chile o en el extranjero, que asistan en calidad de invitadas, como clientes o proveedores actuales o potenciales, a eventos con fines promocionales o de publicidad. Podrán facilitar



## CAPÍTULO I: CONCEPTOS BASICOS

la prueba de los mencionados desembolsos, llevando un “Registro de invitados de Negocios” y una “Planilla de Gastos por Invitados de Negocios”<sup>3</sup>

Respecto de los gastos incurridos en el extranjero, el artículo 31 de la LIR inciso 2° señala que los documentos otorgados deben:

a) Contener al menos:

- Individualización y domicilio del prestador de servicio o del vendedor de los bienes adquiridos.
- Naturaleza u objeto de la operación.
- Fecha y monto de la misma.
- Someterse a las disposiciones legales del País respectivo.

b) Traducirse al español en forma legal si se solicita

Finalmente, también respecto de estos gastos, se permite que la dirección regional acepte la deducción del gasto, aun sin documentación, si a juicio de éste es razonable y necesario para la operación del contribuyente.

### **3.2.-Gastos rechazados**

La Ley de la Renta señala expresamente en su Artículo 33 ciertas partidas las cuales deben ser agregadas a la Renta Liquida Imponible al momento de su determinación, que aunque cumplan con los requisitos antes señalados la ley explícitamente las considera como gastos rechazados.

---

<sup>3</sup> Resolución N° 20 de 2002



## CAPÍTULO I: CONCEPTOS BASICOS

El artículo 33 señala lo siguiente:

1º.- Se agregarán a la renta líquida las partidas que se indican a continuación y siempre que hayan disminuido la renta líquida declarada:

a) Letra derogada.

b) Las remuneraciones pagadas al cónyuge del contribuyente o a los hijos de éste, solteros menores de 18 años;

c) Los retiros particulares en dinero o especies efectuados por el contribuyente;

d) Las sumas pagadas por bienes del activo inmovilizado o mejoras permanentes que aumenten el valor de dichos bienes y los desembolsos que deban imputarse al costo de los bienes citados.

e) Los costos, gastos y desembolsos que sean imputables a ingresos no reputados renta o rentas exentas los que deberán rebajarse de los beneficios que dichos ingresos o rentas originan;

f) Los gastos o desembolsos provenientes de los siguientes beneficios que se otorguen a las personas señaladas en el inciso segundo del N° 6 del artículo 31 o a accionistas de sociedades anónimas cerradas o a accionistas de sociedades anónimas abiertas dueños del 10% o más de las acciones y al empresario individual o socios de sociedad de personas y a personas que en general tengan interés en la sociedad o empresa, uso o goce que no sea necesario para producir la renta, de bienes a título gratuito o valuados en un valor inferior al costo, casos en los cuales se les aplicará como renta a los beneficiarios no afectados por el artículo 21 la presunción de derecho establecida en el inciso primero de dicho artículo, sin perjuicio de lo dispuesto en la oración final de ese inciso, condonación total o parcial de deudas, exceso de intereses pagados, arriendos pagados o percibidos que se consideren desproporcionados, acciones suscritas a precios especiales y todo otro beneficio similar, sin perjuicio de los impuestos que procedan respecto de sus beneficiarios, y



## CAPÍTULO I: CONCEPTOS BASICOS

g) 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.

Posteriormente del análisis del artículo 31 determinaremos que pueden existir diferencias más allá de lo que señala expresamente el artículo 33.

Hay que tener presente que los gastos rechazados son los que encuentran tipificados en el artículo 33 de la LIR y los que no caigan en el artículo 31 de la misma Ley.

La importancia del concepto de gasto rechazado radica en que puede generar tributación adicional por estas partidas supeditadas al impuesto del artículo 21 de la LIR que es la grava los gastos rechazados.

### **4.-IMPLICANCIAS DEL RECHAZO DEL GASTO.**

Los registros contables son llevados de acuerdo a las necesidades de la empresa apegándose a la normativa contable de acuerdo a lo establecido por el Colegio de Contadores de Chile A.G. a través del boletines técnicos N° 56 el que establece que a falta de una norma sobre una situación en particular estos mismos boletines dan la posibilidad de remitirse a la norma internacional, la cual es llevada con un criterio empresarial o financiero. Las organizaciones toman las mejores oportunidades de negocio y en una segunda fase son registradas en la contabilidad y es en esta instancia donde surge la discrepancia entre si el gasto fue necesario o no.

Si el gasto es considerado rechazado, se debe agregar a la renta líquida aumentando la base imponible de primera categoría, sobre la cual se aplicará la tasa del impuesto de 17%.



## CAPÍTULO I: CONCEPTOS BASICOS

Por lo establecido en el inciso primero artículo 21 de la LIR, los gastos rechazados deben considerarse como retiradas de la empresa, al término del ejercicio, independiente del resultado tributario del mismo, todas aquellas partidas señaladas en el N° 1 del artículo 33.

En el caso de las sociedades anónimas, en comanditas por acciones y agencias de empresas extranjeras, los gastos que sean rechazados y que se afecten con la tributación especial del art. N° 21 inciso tercero, se deberán desagregar de la renta líquida imponible debiendo por este concepto pagar en calidad de impuesto único del 35%. Pero en el caso de las en comanditas por acciones esta tributación se aplicara solo a las cantidades que proporcionalmente correspondan a los socios accionistas, lo que reste de las cantidades mencionadas se considerara retirada por socio gestores.

La norma que regula el efecto de los agregados (establecidos en el artículo 33 N°1) en los propietarios de las empresas, es el artículo 21 de la LIR.

Brevemente y a modo ilustrativo enunciaremos las normas que contempla el artículo 21 (dentro de la cuales están los gastos rechazados) ya que no es el objeto de nuestro estudio principal.

En el artículo 21 se identifican dos grandes categorías, los retiros propiamente tal y retiros por el uso de bienes, que tienen en común la existencia de un beneficio real percibido por el propietario y por otra parte están los préstamos (que se asimilan a retiros) y los gastos rechazados considerados como normas anti evasivas.

Retiros propiamente tal: Son aquellos donde existe un desembolso real de la empresa que favorezca al propietario, por ejemplo, exceso de intereses pagados, arriendos desproporcionados, exceso de remuneraciones, etc.

Retiros por el uso de bienes: el beneficio lo representa el uso realizado a valores inferiores a los fijados por ley o a título gratuito.



## CAPÍTULO I: CONCEPTOS BASICOS

**Préstamo:** El préstamo efectuado por la sociedad al socio se trata como un retiro directo en beneficio del socio, basada en la sospecha fiscal que el préstamo nunca será devuelto.

**Retiros-gastos rechazados:** Es la figura subsidiaria que pone término a la tributación del empresario: impidiendo que los gastos no aceptados puedan importar una evasión de los impuestos personales al propietario. Éstos se relacionan con el artículo 33 que acabamos de analizar y cuyos efectos veremos a continuación:

### a) **Socio de sociedades de personas**

En esta categoría incluimos a los empresarios individuales, socios de sociedades colectivas, civiles y comerciales, en comandita simple, y socios gestores de sociedades en comandita por acciones.

Éstos ven aumentada su base imponible del Impuesto global complementario o adicional, en el monto del rechazo del gasto, ya que se entienden como montos retirados por los socios, en proporción a su porcentaje de participación en las utilidades sociales exceptuándose aquellas cantidades que tengan como beneficiario un socio determinado ya que éstas deben ser consideradas retiradas por el socio beneficiario, quedando obligado a declararlas por su monto íntegro.

La inclusión en la base imponible del Impuesto global o adicional se hará en el ejercicio en que se materialice el retiro de las especies o los desembolsos de dinero, cualquiera que sea el resultado tributario del ejercicio, siendo irrelevante su contabilización como resultado o como activo.

### b) **Accionistas de sociedades de capital**

Nos referimos a los accionistas de sociedades anónimas, los contribuyentes establecidos en el art. 58 N° 1 LIR (agencias y establecimientos permanentes), accionistas de sociedades por acciones (SPA) y socios comanditarios de acciones de sociedades en comanditas por acciones (CPA).



## CAPÍTULO I: CONCEPTOS BASICOS

Éstos no se ven afectados en su base imponible, ya que es la empresa la que paga un impuesto en carácter de único de 35% sobre estas cantidades conforme lo dispone el artículo 21 inciso tercero y la circular N° 42, de 28.08.1990. Esto a pensar que el accionista es quien realmente ve incrementado su patrimonio, sin embargo, por dificultades de fiscalización se ha preferido regular el impuesto único como un tributo de la empresa.

### 5.-FISCALIZACIÓN

El Código Tributario en sus artículos 59 y 63, da al SII la autorización para fiscalizar y para examinar las declaraciones presentadas por los contribuyentes, goza de esta facultad dentro de los plazos de prescripción que estipula esta misma normativa, en los que puede revisar cualquier deficiencia en la declaración, para así liquidar un impuesto y girar los tributos a que hubiere lugar.

La fiscalización es el conjunto de actividades cuya finalidad es obtener y/o comprobar que la recaudación obtenida por el fisco corresponde a las obligaciones originadas en la totalidad de los hechos gravados realizados, es decir, establecer si el dinero ingresado en la cuenta única fiscal es la que correspondía a la cuantificación de las obligaciones tributarias nacidas a la vía jurídica.

Para el administrador tributario fiscalización tiene por objetivo:

- 1.- Evitar la evasión: Cualquier proceso de fiscalización eficaz debe llegar bien a cerciorarse del cumplimiento cabal y oportuno de las obligaciones tributarias, bien a la adopción de las medidas pertinentes que subsanen los incumplimientos detectados.
- 2.-Detectar las infracciones: Todo incumplimiento estará basado en infracciones a alguna o algunas normas tributarias; la fiscalización debe detectarlas para así hacer posible la sanción de las mismas.<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup> Extracto, Abundio Pérez Rodrigo, Manual de C. T., 2ª edición, U. de Concepción , 2005, Pág. 189



### 5.1.-Proceso fiscalización

El proceso de Fiscalización comprende un conjunto de tareas que tienen por finalidad instar a los contribuyentes a cumplir su obligación tributaria; cautelando el correcto, íntegro y oportuno pago de los impuestos.

La circular 58 del 21 de septiembre del 2000 señala los procedimientos que se deben realizar en una Auditoría Tributaria además de los tipos de auditorías que se aplican, que para objeto de nuestro análisis es una auditoría de impuesto a la renta.

La auditoría tributaria constituye una actividad permanente de fiscalización. Esta consiste en verificar la exactitud de las declaraciones a través de la revisión de los antecedentes y documentación de los contribuyentes. La auditoría tributaria es un procedimiento destinado a fiscalizar el correcto cumplimiento, por parte de los contribuyentes de su obligación tributaria principal, como también de aquellas accesorias o formales contenidas en la normativa legal y administrativa vigente

En cada proceso se describe, el nombre del funcionario(s) que lo llevará a cabo el que siempre debe estar presente, igualmente se debe informar al contribuyente de esta circunstancia, entregándole un folleto informativo, respecto al proceso de auditoría y de los derechos que le asisten en dicha situación.

En un proceso de fiscalización pueden ocurrir todas o algunas de las siguientes situaciones:

**1.-Notificación:** la primera instancia del proceso, en que se comunica el S.I.I. con el contribuyente, solicitando los antecedentes necesarios para iniciar una revisión.

De acuerdo a lo establecido en el Art. 60 del Código Tributario (C. T.), el Servicio está facultado para verificar la exactitud de las declaraciones u obtener información, examinando los inventarios, balances, libros de contabilidad y documentos del contribuyente, que deban servir de base para la determinación del impuesto o con otros puntos que figuren o debieran figurar en la declaración.



## CAPÍTULO I: CONCEPTOS BASICOS

**2.-Citación:** es un medio de fiscalización que contiene los elementos necesarios para que el contribuyente tome un adecuado conocimiento de los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan las diferencias de impuestos no prescritas que pudieran adeudarse. Sin embargo, este trámite no es obligatorio en todos los casos, se encuentra establecida en el artículo 63 del C.T. según el Manual de Código de Tributario de Abundio Pérez Rodrigo (pág. 209), la citación es una comunicación dirigida al contribuyente, por el Jefe de Oficina Respectiva del SII o por el funcionario en quien haya delegado esa función, para que dentro del plazo de un mes, presente una declaración, o rectifique, aclare, amplíe o confirme una declaración anterior

**3.-Liquidación:** es la determinación de impuestos adeudados hecha por el Servicio, que considera el valor neto, reajustes, intereses y multas. Se emite y notifica al contribuyente una vez que se han cumplido los trámites previos. (Citación y/o Tasación).

Si el contribuyente no está de acuerdo con la liquidación, puede acogerse a la instancia de revisión de la actuación fiscalizadora y en subsidio, reclamar ante el Director Regional correspondiente a su jurisdicción

**4.-Giro:** es una orden de pago de impuestos y/o intereses y multas, que emite y notifica el SII al contribuyente, remitiendo copia al Servicio de Tesorería, organismo Encargado De Efectuar Los Cobros Respectivos

## 6.-INFRACCIONES Y SANCIONES.

El presentar una declaración errónea la cual presenta un impuesto inferior al que corresponda, a menos que el contribuyente pruebe haber empleado la debida diligencia, esto resulta por la rebaja de un gasto como necesario en circunstancia que no procede su deducción, su sanción está tipificada por el artículo 97 N° 3 del C.T. con multa del 5 al 20 por ciento de las diferencias de impuesto que resultaren.

Cuando se detecte una declaración de impuesto a la renta maliciosamente incompleta o falsa, donde el contribuyente actúa con la finalidad de pagar un menor impuesto, que pueda inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda es



## CAPÍTULO I: CONCEPTOS BASICOS

sancionada en el artículo 97 N° 4 con multa del 50% al 300% del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grados medio a máximo. En este caso estamos en presencia de un delito tributario en el cual debe existir una declaración en la que es falsa o incompleta, es decir no corresponde a la realidad cualitativa y/o cuantitativa.<sup>5</sup>

El contribuyente de primera categoría que no sea S.A., que deduzca como gasto en forma reiterada aquellos desembolsos que tienen la calidad de rechazados para otorgarse un beneficio personal o gratuito del propietario o socio, de su cónyuge, hijos o de un tercero que no tiene vínculo laboral ni presta servicios a la empresa, será sancionado con una multa de hasta el 200% del impuesto de primera categoría que debió enterar en arcas fiscales, de no mediar la deducción indebida, conforme a lo dispuesto en el artículo 97 N° 20 del Código tributario.

La reiteración debe entenderse efectuada en más de una oportunidad dentro de un mismo periodo tributario o en distintos periodos siempre que estén comprendidas dentro del plazo ordinario de prescripción, esto es tres años. También habrá reiteración cuando un mismo desembolso se utilice, cuando no corresponda y además se utilice el crédito fiscal.

A modo de ejemplo, se incurre en esta infracción cuando se paguen gastos de supermercado del socio o propietario, por el pago de colegiaturas de los hijos de los socios queriendo deducirlas como becas de estudio, o cuando se quieran pagar gasto de mantención de vehículos que utiliza el cónyuge del socio o propietario.

---

<sup>5</sup> Adaptación, Abundio Pérez Rodrigo, Manual de C. T., 2ª edición, U. de Concepción, 2005, Pág. 130



## CAPÍTULO 2

# “GASTOS DEFINIDOS EXPLÍCITAMENTE EN EL ARTÍCULO 31 DE LA LIR”

En el presente capítulos procederemos a desarrollar el artículo 31 de la LIR, el que contiene un inciso general, el cual contempla los gastos generales en que incurre toda empresa, además de 12 numerales en los que se mencionan diferentes tipos de gastos, los que teniendo que regirse por la norma general, del inciso primero del artículo, también deben considerar otras condiciones, siendo ambas copulativas para que proceda su aceptación como gasto necesario para producir la renta por la Ley, siempre y cuando estas erogaciones se relacionen directamente con el giro del negocio.

En el presente capítulo procederemos a analizar este artículo punto por punto, exponiendo de forma clara los requisitos para encasillar un gasto en un determinado número, o si corresponde su deducción de acuerdo a las reglas generales de todo gasto o si no es posible su aceptación, con lo cual se transforma en un gasto rechazado con sus consiguientes consecuencias, las cuales están descritas en el capítulo anterior.



## 1.- PRIMER INCISO.

En su inciso 1° el artículo 31, establece las normas generales para la aceptación de un gasto por la Ley, el cual señala:

“La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla 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 inciso primero 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 combustibles, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento. No obstante, procederá la deducción de estos gastos respecto de los vehículos señalados cuando el Director del Servicio de Impuestos Internos los califique previamente de necesarios, a su juicio exclusivo”.

Con lo expresado en párrafo anterior podemos deducir, que para la aceptación como gastos es necesario:

- Que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30.
- Necesarios para producir la renta anual.
- Pagados o adeudados en el ejercicio.
- Acreditados fehacientemente.

Este mismo inciso nos dice que no serán aceptadas las siguientes partidas:

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



CAPÍTULO II: GASTOS DEFINIDOS EXPLÍCITAMENTE EN EL ARTÍCULO 31 DE LA LIR

- Los del inciso 1° del artículo 21 de Ley Impuesto a la Renta.
- Letra f), del número 1 del artículo 33 de la LIR.
- La adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando no sea éste el giro habitual, y en combustibles, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento. Puede proceder su aceptación, solo por expresa calificación del Director de Impuestos Internos.

## 2.- SEGUNDO INCISO

Siguiendo con nuestro análisis continuaremos con el inciso 2° del artículo 31, el cual nos dice: “Sin perjuicio de lo indicado en el inciso precedente, los gastos incurridos en el extranjero se acreditarán con los correspondientes documentos emitidos en el exterior de conformidad a las disposiciones legales del país respectivo, siempre que conste en ellos, a lo menos, la individualización y domicilio del prestador del servicio o del vendedor de los bienes adquiridos según corresponda, la naturaleza u objeto de la operación y la fecha y monto de la misma. El contribuyente deberá presentar una traducción al castellano de tales documentos cuando así lo solicite el Servicio de Impuestos Internos. Aun en el caso que no exista el respectivo documento de respaldo, la Dirección Regional podrá aceptar la deducción del gasto si a su juicio éste es razonable y necesario para la operación del contribuyente, atendiendo a factores tales como la relación que exista entre las ventas, servicio, gastos o los ingresos brutos y el desembolso de que se trate de igual o similar naturaleza, de contribuyentes que desarrollen en Chile la misma actividad o una semejante”.

De conformidad a la Circular N° 61 del 15.10.1997 y lo que indica reciente Circular N° 25 del 2008, sobre doble tributación internacional las cuales dicen que los desembolsos que incurran las empresas en el exterior, deben acreditarse de la manera que se indica a continuación, para su deducción como un gasto tributario:

- a).- Deben acreditarse con los correspondientes documentos emitidos en el exterior, de conformidad con las disposiciones legales del país de que se trate;



CAPÍTULO II: GASTOS DEFINIDOS EXPLÍCITAMENTE EN EL ARTÍCULO 31 DE LA LIR

- b.) En los citados documentos debe constar, a lo menos, los siguientes antecedentes:
- (i) Individualización y domicilio del prestador del servicio o del vendedor de los bienes adquiridos, según corresponda; (ii) naturaleza u objeto de la operación; (iii) monto de la operación, y (iv) fecha de la misma; y
- c) Cuando el Servicio de Impuestos Internos lo solicite, el contribuyente deberá presentar una traducción al castellano de tales documentos, cumpliendo con las formalidades legales que correspondan.

En el caso de que no exista el respectivo documento de respaldo analizado en la letra precedente, la Dirección Regional respectiva podrá aceptar la deducción de tales gastos, si a su juicio, dichos desembolsos son razonables y necesarios para la operación o actividad del contribuyente, atendiendo para estos fines a factores, tales como, la relación que exista entre las ventas, servicios, gastos o los ingresos brutos y el desembolso de que se trate de igual o similar naturaleza de contribuyentes que desarrollen en Chile la misma actividad o una semejante, esto es, podrá compararse los montos que otros contribuyentes, de características similares en cuanto a su actividad y volumen de operaciones, pagan por iguales conceptos, tanto por servicios de igual naturaleza prestados en Chile como en el exterior. De igual forma deberá tomarse en consideración si el servicio de que se trate es prestado en Chile en términos equivalentes de calidad y costo, así como si existe, en el exterior, oferta múltiple del tipo de servicio en cuestión o si la oferta es limitada.



### 3.- INTERESES.

Estas partidas están contempladas en N° 1 del artículo 31, y dice: “los intereses pagados o devengados sobre las cantidades adeudadas, dentro del año a que se refiere el impuesto. No se aceptará la deducción de intereses y reajustes pagados o adeudados, respecto de créditos o préstamos empleados directa o indirectamente en la adquisición, mantención y/o explotación de bienes que no produzcan rentas gravadas en esta categoría

Es decir, se aceptan como gastos necesarios para producir la renta todos los intereses pagados y adeudados en el ejercicio, siempre y cuando los montos mencionados correspondan a créditos empleados directamente o indirectamente en la adquisición, mantención y/o explotación de bienes que produzcan rentas gravadas en primera categoría a modo de ejemplo podemos mencionar:

- Intereses y reajustes por obligaciones a proveedores.
- Intereses y reajustes por obligaciones a acreedores.
- Intereses y reajustes por préstamos de corto plazo.
- Intereses y reajustes por préstamos de largo plazo.

Se debe tener presente que los reajustes, intereses, multas y sanciones que deben soportar los contribuyentes por el incumplimiento de sus obligaciones tributarias, no constituyen un gasto necesario para producir la renta, por cuyo motivo ellos no son deducibles para determinar la renta líquida imponible de primera categoría, de conformidad a lo señalado en el Oficio N° 5.519 de 1976.



## CAPÍTULO II: GASTOS DEFINIDOS EXPLÍCITAMENTE EN EL ARTÍCULO 31 DE LA LIR

Por los cual no se aceptan:

- Créditos empleados en bienes que no produzcan rentas gravadas en primera categoría.
- Mora en el pago de toda clase de impuestos.
- Mora injustificada en el pago de imposiciones previsionales.

En los casos de los préstamos que los socios de las sociedades de personas y los préstamos de los socios de S.A. efectúen a sus respectivas sociedades los intereses que se produzcan por esta operación se consideran un gasto aceptado, siempre que se cumplan con todos los requisitos generales de aceptación del gasto. El tratamiento tributario de los préstamos efectuados por los socios de una sociedad de personas son considerados como aportes de capital, se hace presente que las devoluciones de estos conceptos deben acreditarse fehacientemente, en cuanto a que corresponden a devoluciones de préstamos efectuados por el respectivo socio a la sociedad, ya que si así no fuera, las referidas sumas serán consideradas retiros de utilidades afectas a los impuestos global complementario o adicional, conforme a las normas del artículo 14 de la ley de la renta, en concordancia con lo establecido en el inciso primero del artículo 21 y N°. 7 del artículo 17 de la misma ley. En cuanto a los préstamos que los accionistas de S.A cerradas efectúen a la respectiva sociedad deben tratarse como préstamos propiamente tales y recibir el mismo tratamiento que se les otorga a las deudas u obligaciones que la sociedad pueda mantener dentro de su giro con cualquier proveedor o persona que no tenga la calidad de accionista.

### **4.- IMPUESTOS.**

Los impuestos se encuentran establecidos en el N° 2 del art. 31 de la LIR, el cual señala: “los impuestos establecidos por leyes chilenas, en cuanto se relacionen con el giro de la empresa y siempre que no sean los de esta ley, con excepción del impuesto establecido en el artículo 64 bis en el ejercicio en que se devengue, ni de bienes raíces, a menos que en este último caso no proceda su utilización como crédito y que no constituyan contribuciones



CAPÍTULO II: GASTOS DEFINIDOS EXPLÍCITAMENTE EN EL ARTÍCULO 31 DE LA LIR

especiales de fomento o mejoramiento. No procederá esta rebaja en los casos en que el impuesto haya sido sustituido por una inversión en beneficio del contribuyente.

Es importante señalar que el impuesto del artículo 64 bis de la LIR es un Gasto aceptado.

La ley considera como necesarios los impuestos establecidos por las leyes chilenas, siempre y cuando no sean:

- Impuestos de la Ley de la Renta (1ª Categoría, Impuesto Único del 35%, Global Complementario o Adicional).
- Impuesto Territorial.
- Impuesto sustituido por inversiones a favor de la empresa.
- En el caso de las contribuciones de Bienes Raíces si se utilizan como crédito en contra de impuesto de primera categoría estas son consideradas un gasto rechazado. Podrán rebajar del Impuesto de Primera Categoría, el Impuesto Territorial pagado durante el año que se está declarando, ya sea que estos contribuyentes paguen el Impuesto Territorial por bienes raíces agrícolas o bienes raíces no agrícolas, de acuerdo a lo establecido en el artículo 20 N° 1 letras a), b), c), d) y f) de la Ley de la Renta, tienen derecho al crédito por contribuciones de bienes raíces los contribuyentes que se mencionarán a continuación:

- a) Los contribuyentes que posean o exploten en calidad de propietario o usufructuario bienes raíces agrícolas, que declaren sus Impuestos en base a renta efectiva con contabilidad completa o acogidos a renta presunta, según lo dispuesto por los incisos 2° y 3° de la letra a) e inciso decimosegundo de la letra b) del N° 1 de la Ley de la Renta.
- b) Los contribuyentes que sean propietarios o usufructuarios que den en arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión temporal de bienes raíces agrícolas, según lo dispuesto por el inciso final de la letra c) del N° 1 del artículo 20 de la Ley de la Renta.



CAPÍTULO II: GASTOS DEFINIDOS EXPLÍCITAMENTE EN EL ARTÍCULO 31 DE LA LIR

- c) Aquellos que exploten en calidad de propietario o usufructuario bienes raíces no agrícolas mediante su arrendamiento o entrega en usufructo a título oneroso, incluyendo las empresas inmobiliarias siempre que no sean sociedades anónimas y cuando la renta de arrendamiento anual obtenida, debidamente actualizada, sea superior al 11% del avalúo fiscal del conjunto de dichos bienes, según lo dispuesto por la letra d) del N° 1 del artículo 20 de la LIR, en concordancia con lo establecido por el N° 3 del artículo 39 de la Ley de la Renta.
- d) Las sociedades anónimas que posean o exploten a cualquier título bienes raíces no agrícolas, gravándose la renta efectiva de dichos bienes determinada mediante contabilidad completa, según lo dispuesto por el inciso final de la letra d) del N° 1 del artículo 20 de la Ley de la Renta.
- e) Las empresas constructoras e inmobiliarias por los inmuebles que construyan o manden construir para su venta posterior, pudiendo utilizar este beneficio desde la fecha de recepción definitiva de las obras de edificación, según lo dispuesto por el inciso segundo de la letra f) del N° 1 del artículo 20 de la LIR.

No obstante lo anterior, los contribuyentes de los N°s 2, 3, 4 y 5 del artículo 20 de la LIR, con excepción de lo dispuesto por el inciso segundo de la letra f) del N° 1 del artículo 20 de la LIR, que declaren renta efectiva que no puedan utilizar o invocar el crédito por las contribuciones de bienes raíces, conforme a lo dispuesto por el N° 2 del artículo 31 de la LIR, las podrán rebajar como un gasto tributario, siempre y cuando en la especie se de cumplimiento a las condiciones y requisitos para calificar de necesario a un desembolso, lo anterior conforme a un análisis del artículo 20 de LIR y la Circular N° 68 del 2001.

Por lo cual, son aceptados los impuestos que se relacionen con el giro de la empresa, exceptuando los que se han mencionado anteriormente, los que se consideran necesarios por la Ley son por ejemplo Ley de timbres, patentes, derechos municipales, IVA parcialmente irrecuperable, etc.



## 5.- PÉRDIDAS

El número 3 del artículo 31 de la LIR, hace referencia a la imputación de las pérdidas, discriminado entre las pérdidas del ejercicio y las pérdidas de ejercicios anteriores.

### 5.1.- Pérdidas del año.

Están especificadas en el inciso primero del número 3 del artículo 31 de la LIR, el cual expresa lo siguiente: “Las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial a que se refiere el impuesto, comprendiendo las que provengan de delitos contra la propiedad”.

Esta norma permite rebajar de la renta bruta las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año a que se refiere el impuesto, incluyendo a aquellas que provengan de delitos contra la propiedad.

Podemos señalar a modo de ejemplo, robos, hurtos destrucción de la propiedad por incendio, terremoto, aluviones, inundaciones y en general cualquier siniestro que dañe los bienes destinados al uso, la producción o comercialización habitual del negocio o empresa.

Para que una pérdida pueda ser rebaja de la renta bruta es necesario:

- a) Sea una disminución patrimonial efectiva y real experimentada por el contribuyente no aceptándose estimaciones de futuras pérdidas.
- b) Que se hayan originado en el desarrollo de las actividades del negocio o empresa.
- c) Que se acrediten o justifique en forma fehaciente ante el Servicio.
- d) Que se cumplan con el requisito de ser necesaria entendido esto como inevitable u obligatorio.



## CAPÍTULO II: GASTOS DEFINIDOS EXPLÍCITAMENTE EN EL ARTÍCULO 31 DE LA LIR

Cumplíendose los requisitos enunciados con anterioridad, los bienes siniestrados podrán ser castigados, llevando a pérdidas el valor de libros por el cual se encuentren registrados a la fecha del siniestro o la parte proporcional de dicho valor, si la destrucción fuere solo parcial, siendo procedente esta rebaja aun cuando existan seguros comprometidos.

Téngase presente que el inciso 2° del artículo 17 de la LIR considera tributable “la indemnización del daño emergente en el caso de bienes incorporados al giro de un negocio, empresa u actividad, cuyas rentas efectivas deban tributar con el impuesto de la Primera Categoría, sin perjuicio de la deducción como gasto de dicho daño emergente”.

Por lo cual es procedente, la imputación como gastos del total de el valor libros que tenga el objeto del siniestro o la proporción de éste, si fuera parcial, por la posterior tributación a que se verá expuesta la posible indemnización a que tenga derecho.

### **5.2.- Pérdidas tributarias de arrastre.**

En los incisos 2° al 4° del Art. 31 de LIR, se señala el tratamiento que tienen las pérdidas producidas en ejercicios anteriores, el cual señala: “Podrán, asimismo, deducirse las pérdidas de ejercicios anteriores, siempre que concurren los requisitos del inciso precedente. Para estos efectos, las pérdidas del ejercicio deberán imputarse a las utilidades no retiradas o distribuidas, y a las obtenidas en el ejercicio siguiente a aquel en que se produzcan dichas pérdidas, y si las utilidades referidas no fuesen suficientes para absorberlas, la diferencia deberá imputarse al ejercicio inmediatamente siguiente y así sucesivamente. En el caso que las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades no retiradas o distribuidas, el impuesto de primera categoría pagado sobre dichas utilidades se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida, y se le aplicarán las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que señalan los artículos 93 a 97 de la presente ley.



## CAPÍTULO II: GASTOS DEFINIDOS EXPLÍCITAMENTE EN EL ARTÍCULO 31 DE LA LIR

Las pérdidas se determinarán aplicando a los resultados del balance las normas relativas a la determinación de la renta líquida imponible contenidas en este párrafo y su monto se reajustará, cuando deba imputarse a los años siguientes, de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio comercial en que se generaron las pérdidas y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en que proceda su deducción.

Con todo, las sociedades con pérdidas que en el ejercicio hubieren sufrido cambio en la propiedad de los derechos sociales, acciones o del derecho a participación en sus utilidades, no podrán deducir las pérdidas generadas antes del cambio de propiedad de los ingresos percibidos o devengados con posterioridad a dicho cambio. Ello siempre que, además, con motivo del cambio señalado o en los doce meses anteriores o posteriores a él la sociedad haya cambiado de giro o ampliado el original a uno distinto, salvo que mantenga su giro principal, o bien al momento del cambio indicado en primer término, no cuente con bienes de capital u otros activos propios de su giro de una magnitud que permita el desarrollo de su actividad o de un valor proporcional al de adquisición de los derechos o acciones, o pase a obtener solamente ingresos por participación, sea como socio o accionista, en otras sociedades o por reinversión de utilidades. Para este efecto, se entenderá que se produce cambio de la propiedad en el ejercicio cuando los nuevos socios o accionistas adquieran o terminen de adquirir, directa o indirectamente, a través de sociedades relacionadas, a lo menos el 50% de los derechos sociales, acciones o participaciones. Lo dispuesto en este inciso no se aplicará cuando el cambio de propiedad se efectúe entre empresas relacionadas, en los términos que establece el artículo 100 de la ley N° 18.045”.

Las pérdidas de la empresa son determinadas conforme a las normas generales de la Ley de la Renta, deduciéndose las que provengan de ejercicios anteriores.



## CAPÍTULO II: GASTOS DEFINIDOS EXPLÍCITAMENTE EN EL ARTÍCULO 31 DE LA LIR

La Ley anteriormente impedía el aprovechamiento de las pérdidas de más de cinco ejercicios comerciales, restricciones que son habituales en el derecho comparado. Posteriormente, la legislación eliminó la limitación de aprovechamiento de estas pérdidas hacia el futuro. Por lo que se permite la imputación a utilidades acumuladas desde 01.01.1984 y luego a ejercicios futuros sin límite de tiempo.

A su vez, al permitir el aprovechamiento de las pérdidas tributarias contra utilidades de otras sociedades, la disposición legal reguló la recuperación del impuesto de primera categoría pagados por las utilidades. La ley califica el impuesto a recuperar como un pago provisional.



**TABLA N° 1 Análisis de utilización de pérdidas de arrastre en caso de reorganización empresarial.**

OPERACIÓN	PUEDE USAR UTILIDADES	OBSERVACIÓN
Socios de una sociedad de personas sean reemplazados por otros	SI	Socios cede sus derechos en una sociedad a terceros, no significa la disolución y liquidación de dicha sociedad ni la formación simultánea de una nueva, sigue siendo la misma entidad jurídica, en concordancia con el Oficio N° 70 de 09.01.1991
División de sociedad Entidad A= la original	SI	Subsisten las perdidas, es la entidad que las genera.
Entidad B= que nace	NO	Este criterio esta en armonía con el artículo 14, letra A) N° 1, letra c), de la LIR que en las divisiones se considerará que las rentas acumuladas se asignan en proporción al patrimonio neto respectivo, impidiendo trasladar en consecuencia la pérdida tributaria a la nueva sociedad Patrimonio neto Activo- Pasivo Según lo expresado en el Oficio N° 4310 de 20.12.90
Fusión Entidad A= subsistente	SI	Entidad que las genera, por sus propias pérdidas.
Entidad B= absorbida	NO	Pérdidas tributarias que presentaren la o las sociedades absorbidas o fusionadas no pueden ser utilizadas por la sociedad subsistente, puesto que ellas sólo corresponden a la entidad que experimentó el detrimento patrimonial, de acuerdo a lo expresado por el SII en la Circular N° 109 de 17.08.77
Transformación	SI	Es el cambio de especie o tipo social de una sociedad, efectuada por reforma de sus estatutos, subsistiendo su personalidad jurídica. Como se trata del mismo contribuyente no pierde el derecho a compensar las pérdidas tributarias de arrastre, de conformidad al N° 13 del artículo 8 del Código Tributario. y art. 14 LIR, aún cuando esta última disposición legal habla de transformación
Conversión	NO	Una persona natural, propietaria de una empresa individual, decide desarrollar su giro o actividad a través de la organización de una sociedad. Por lo tanto existe un cambio en el contribuyente, por lo cual no le es posible imputar las pérdidas de arrastre que se generaron como persona natural. Se encuentra regulada en el art. 69 del C.T. y art. 14 LIR, aún cuando esta última disposición legal habla de transformación

Fuente: Elaboración propia



CAPÍTULO II: GASTOS DEFINIDOS EXPLÍCITAMENTE EN EL ARTÍCULO 31 DE LA LIR

Por lo tanto, las pérdidas sufridas en otro negocio del cual la empresa es socia o accionista; o con el cual se fusiona, no puede ser utilizadas por esta empresa, con lo que podemos establecer que las pérdidas solo pueden ser utilizadas por la entidad que las genera.

## 6.- CRÉDITOS INCOBRABLES.

Los créditos incobrables aceptados como gasto por la Ley se encuentran en el N° 4 del artículo 31 de la LIR, el que establece lo siguiente: “los créditos incobrables castigados durante el año, siempre que hayan sido contabilizados oportunamente y se hayan agotado prudencialmente los medios de cobro.

Las provisiones y castigos de los créditos incluidos en la cartera vencida de los bancos e instituciones financieras, de acuerdo a las instrucciones que impartan en conjunto la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras y el Servicio de Impuestos Internos.

Las instrucciones de carácter general que se impartan en virtud del inciso anterior, serán también aplicables a las remisiones de créditos riesgosos que efectúen los bancos y sociedades financieras a sus deudores, en la parte en que se encuentren afectos a provisiones constituidas conforme a la normativa sobre clasificación de la cartera de créditos establecida por la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras.

Las normas generales que se dicten deberán contener, a lo menos, las siguientes condiciones:

- a) Que se trate de créditos clasificados en las dos últimas categorías de riesgo establecidas para la clasificación de cartera, y
- b) Que el crédito de que se trata haya permanecido en alguna de las categorías indicadas a lo menos por el período de un año, desde que se haya pronunciado sobre ella la Superintendencia.



CAPÍTULO II: GASTOS DEFINIDOS EXPLÍCITAMENTE EN EL ARTÍCULO 31 DE LA LIR

Lo dispuesto en este número se aplicará también a los créditos que una institución financiera haya adquirido de otra, siempre que se cumpla con las condiciones antedichas”.

Esta norma regula dos situaciones diferentes. La regla general aplicable a todo contribuyente de Primera Categoría y la regla especial aplicable a los Bancos.

La normativa de la banca surgió a propósito de la interpretación de SII de que las condonaciones realizadas por estas instituciones a sus clientes morosos, con el fin de obtener pagos por las deudas castigadas o repactar, fueron rechazadas como gasto necesario por el SII, aplicando la interpretación recaudatoria de que ello no era inevitable u obligatorio para producir la renta, como por ejemplo lo expresa el Oficio N° 1.965 del 14/06/1991.

En relación con la regla general para aceptar el castigo de deudas incobrables, la ley exige:

- a).- contabilización oportuna.
- b).- Agotamiento prudencial de los medios de cobro.

Respecto del primer aspecto de la ley busca evitar la creación artificial de deudas que no se hayan registrado contablemente en su momento, esto es, al instante en que se originaron estas creencias.

En relación con el segundo aspecto, el SII en un pronunciamiento reciente en la Circular N° 24 del 24 de abril del 2008,<sup>6</sup> ha establecido nuevos parámetros de aceptación en los cuales se aceptan ciertos márgenes de incobrabilidad, estos nuevos márgenes se han establecido por Servicio al recibir diversas presentaciones por parte de los contribuyentes e instituciones públicas y privadas planteando la necesidad de actualizar las instrucciones sobre el tratamiento tributario del castigo de créditos incobrables, estos parámetros son los siguientes:

---

<sup>6</sup> Circular que remplazo la circular N° 13, de fecha 25.01.1979, que establecía anteriormente los criterios de aceptabilidad de los créditos incobrables.



## CAPÍTULO II: GASTOS DEFINIDOS EXPLÍCITAMENTE EN EL ARTÍCULO 31 DE LA LIR

- a) Que provengan de operaciones relacionadas con el giro del negocio:
- Venta de bienes.
  - Prestación de servicios.
  - El ingreso provocado se encuentre sujeto al régimen general del impuesto a la renta.
- b) Que el castigo de dichos créditos incobrables haya sido contabilizado oportunamente;
- El castigo debe estar registrado en libros contables.
  - Sistema contable debe dejar constancia de las operaciones que dieron origen a tales deudas términos que permita el control y verificación.
  - Si se produce posteriormente el pago de estos créditos castigados, el sistema contable debe permitir verificar que dichas sumas aparezcan como ingresos.
  - La cuenta de resultado que refleja el castigo o la imputación a la cuenta de provisión debe estar respaldada con el comprobante de contabilización que corresponda por cada crédito castigado.
  - Los contribuyentes deberán mantener un libro auxiliar denominado “Registro Tributario de Castigo de Deudas Incobrables”.
- c) Que respecto de ellos se hayan agotado prudencialmente los medios de cobro.

En consideración a las prácticas usuales de mercado se estimará que se han agotado prudencialmente los medios de cobro para efectos del castigo, cuando se hayan cumplido las siguientes condiciones o requisitos los 3 tramos que a continuación se detallan:



**TABLA N° 2. Análisis medios prudenciales de cobro de créditos incobrables.**

TRAMOS	MEDIOS DE COBRO	REQUISITOS COPULATIVOS	RESULTADO
a).-Menos 10 U.F.	Acciones o medios utilizados sean razonables de acuerdo a la cuantía de la deuda.	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Llamadas telefónicas.</li> <li>▪ Envío carta certificada requiriendo el pago con la información de la deuda.</li> <li>▪ Remitir antecedentes del deudor a una Inst. que administre base de datos publicas de deudores morosos.</li> </ul>	La empresa en el periodo podrá proceder a castigar dichos créditos. Respaldo ya sea en una carpeta física o registro electrónico con los antecedentes cronológicos del cliente moroso.
b).-Entre 10 U.F y 50 U.F.	<p>Acreditar que las acciones o medios utilizados sean razonables de acuerdo a la cuantía de la deuda.</p> <p>Deberá acreditar el sistema de cálculo de los gastos de la cobranza extrajudicial judicial, incluyendo honorarios y modalidades razonables.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Haber cumplido con los señalado en la letra a)</li> <li>▪ Acreditar haber ejecutado una cobranza extrajudicial de acuerdo a las prácticas utilizadas en el comercio en general.</li> </ul>	Ídem letra a).
c).-Superior a 50 U.F	Además de la letra b), además deberá acreditar requerido judicialmente al deudor y haber realizado actuaciones propias y razonables del procedimiento judicial. Se deberá acreditar mediante una declaración jurada simple emitida conjuntamente por el abogado patrocinante y el representante legal empresa acreedora.	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Haber efectuado las acciones de la letra b).</li> <li>▪ Acreditar haber requerido judicialmente al deudor</li> <li>▪ Acreditar la ejecución dentro de los plazos legales de las garantías recibidas al otorgar el crédito.</li> </ul>	<p>Al término del juicio, si en la liquidación de las garantías no están de acuerdo a la cuantía de la deuda, podrá castigarse la deuda.</p> <p>Respaldo ya sea en una carpeta física o registro electrónico con los antecedentes cronológicos del cliente moroso</p>

F  
Fuente: Elaboración propia



## CAPÍTULO II: GASTOS DEFINIDOS EXPLÍCITAMENTE EN EL ARTÍCULO 31 DE LA LIR

Con lo expresado con anterioridad, queda de manifiesto que una provisión de créditos incobrables, hecha a base de la posibilidad de que los clientes no cancelen su deuda, no es aceptable, por tratarse de una cantidad no adeudada ni pagada sino solamente estimada, por lo cual no procede su deducción como gasto tributario para la determinación de la R.L.I., excepto que se trate de una institución financiera en que cumpla con los requisitos señalados para ella con anterioridad.

### **7.- DEPRECIACIONES DEL ACTIVO FIJO.**

El N° 5 del artículo 31 de la LIR, expresa: “Una cuota anual de depreciación por los bienes físicos del activo inmovilizado a contar de su utilización en la empresa, calculada sobre el valor neto de los bienes a la fecha del balance respectivo, una vez efectuada la revalorización obligatoria que dispone el artículo 41.

La deducción del gasto por depreciación busca vincular el desgaste de los bienes con los ingresos producidos por los mismos bienes. Por tanto la condición de “uso” es el requisito para proceder a aplicar la depreciación en el tiempo de duración probable o vida útil.

Debe aplicarse en forma anual y desde que los bienes comienzan a ser utilizados por la empresa y se extiende hasta el término de su vida útil.

Siguiendo con el numeral: “El porcentaje o cuota correspondiente al periodo de depreciación dirá relación con los años de vida útil que mediante normas generales fije la Dirección y operara sobre el valor neto total del bien. No obstante el contribuyente, podrá aplicar la depreciación acelerada, entendiéndose por tal aquella que resulte de fijar a los bienes físicos del activo inmovilizado adquiridos nuevos o internados, una vida útil equivalente a un tercio de la fijada por la Dirección o Dirección Regional. No podrán acogerse al régimen de depreciación acelerada los bienes nuevos o internados cuyo plazo de vida útil total fijada Dirección o Dirección Regional sea inferior a tres años. Los contribuyentes podrán en cualquier oportunidad abandonar el régimen de depreciación acelerada, volviendo así definitivamente al régimen normal de depreciaciones a que se



## CAPÍTULO II: GASTOS DEFINIDOS EXPLÍCITAMENTE EN EL ARTÍCULO 31 DE LA LIR

refiere este número. Al término de este plazo de depreciación del bien, este deberá registrarse en la contabilidad por un valor equivalente a un peso, valor que no quedara sometido a las normas a las normas del artículo 41, y que deberá permanecer en los registros contables hasta la eliminación total del bien motivada por la venta, castigo, retiro u otra causa. Tratándose de bienes que se han hecho inservibles para la empresa antes del término del plazo de la depreciación que se les haya asignado, podrá aumentarse al doble la depreciación correspondiente.

En todo caso, cuando se aplique el régimen de depreciación acelerada, solo se considerara para los efectos de lo dispuesto en el artículo 14, la depreciación normal que corresponde al total de los años de vida útil del bien. La diferencia que resulte en el ejercicio respectivo entre la depreciación acelerada y la depreciación normal, solo podrá deducirse como gasto para los efectos de primera categoría.

La Dirección Regional, en cada caso en particular, a petición de contribuyente o del Comité de inversiones extranjeras, podrá modificar el régimen de depreciación de los bienes cuando los antecedentes lo hagan aconsejable.

Para los efectos de esta ley no se admitirán depreciación por agotamiento de las sustancias naturales contenidas en la propiedad minera, sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso primero del artículo 30”.

Los bienes importados se entienden que se encuentra disponible para el uso del contribuyente desde la fecha de su internación legal, entendiéndose por tal, la oportunidad en la cual el importador puede disponer libremente de los bienes según lo expresado en el oficio N° 2.328 de 16.07.1986.



### **7.1).- Vida útil**

La vida útil de un bien directamente relacionada con la expectativa de durabilidad del bien o la duración o construido probable que este pueda tener, considerando para ello el uso para el cual fue fabricado sin importar el origen del bien mismo, en concordancia con lo expresado en el oficio N° 1.636 de 31.05.2005.

Los plazos de vida útil están fijados en la resolución N° 43 del año 2002 y el contribuyente debe ceñirse a ellos, sin perjuicio de que para fines no tributarios, se pueda modificar la vida útil de tales bienes, según lo expresado en el oficio N° 2.218 de 04.07.1988.

Una vez termina la vida útil del bien, éstos deben quedar reflejados en la contabilidad a valor de \$1, el cual no quedara sometido a las normas de revalorización del artículo 41 de la LIR debiendo permanecer en la contabilidad hasta su venta, castigo u otra causa.

Se debe tener presente que el monto de la “depreciación tributaria” puede ser distinto al monto de la depreciación contable, porque la ley no impone como obligación que se contabilice el mismo monto que se pretende usar como gasto tributario, bastando que para el cálculo de R.L.I, se efectuó el ajuste correspondiente.

### **7.2).- Bienes susceptibles a depreciación.**

La depreciación puede ser aplicada únicamente de los bienes fijos del activo inmovilizado, entre los cuales pueden mencionarse los edificios, instalaciones, maquinarias, herramientas, vehículos, muebles y útiles, etc.



### **7.3).- Bienes que no se deprecian.**

- Los bienes intangibles, tales como derecho de marca, patentes industriales o de inversión, derecho de llave, valores o títulos de crédito, etc., como tampoco los bienes físicos clasificados como activo realizable tal como mercaderías, materias primas, productos elaborados o en proceso de elaboración, materiales, etc.
- Tampoco pueden ser objeto de depreciación los terrenos por no estar sujetos a desgaste, agotamiento o destrucción durante su uso o empleo, así como por ejemplo el oficio N° 2.101 de 20.04.1978 que señala que los terrenos destinados a cementerios no son depreciables, lo que reafirma que los bienes raíces no son depreciables.
- Las sustancias naturales contenidas en la propiedad minera.
- Los bienes físicos del activo inmovilizado que se encuentran incorporados a la empresa y que no hayan entrado en funciones.

### **7.4).- Métodos de deducción de la depreciación como gasto.**

La propio N°5 del artículo 31, se establece dos sistemas que los contribuyentes pueden utilizar para la depreciación de los bienes del activo inmovilizado, uno de carácter general y el otro de carácter opcional:



#### **7.4.1).- Normal.**

Esto es de acuerdo a los años de vida útil fijados por el Director Nacional o a petición del Director Regional y opera sobre el valor neto del total del bien, una vez aplicada la corrección monetaria del artículo 41.

En otros términos, este sistema consiste en rebajar como gasto en cada periodo una cuota fija por concepto de depreciación durante toda la vida útil establecida para los bienes del activo inmovilizado, así por ejemplo si a un determinado bien se le ha fijado una vida útil de 10 años, significa que en cada periodo la empresa deberá cargar a resultado como cuota fija una decima parte del valor neto actualizado que tenga el bien al término del ejercicio o fecha balance.

#### **7.4.2).- Acelerada.**

Opera sólo para bienes adquiridos nuevos<sup>7</sup> o internados cuya vida útil normal fijada por el Servicio sea igual o superior a 3 años. En este método la vida útil se reduce a un tercio de la normal aumentando la cuota anual de depreciación de los plazos de vida útil que haya fijado el Servicio, además según lo establecido en la Circular N° 114 de 1977 “Si al reducir a un tercio los plazos de vida útil, resultan fracciones de años, éstas se deben depreciar”.

##### a).- Requisitos.

- 1.- Que se trata de bienes nuevos o internados.
- 2.- Que la vida útil fijada por la Dirección o Dirección Regional sea igual o superior a tres años.

---

<sup>7</sup> La condición de “nuevos” que exige para los bienes del activo fijo que deseen acogerse a las normas sobre depreciación acelerada, no rige para los bienes que se adquieren en el extranjero el contribuyente circular N° 114 de 1977.



CAPÍTULO II: GASTOS DEFINIDOS EXPLÍCITAMENTE EN EL ARTÍCULO 31 DE LA LIR

b).- Autorización y oportunidad para aplicar la depreciación acelerado.

Para optar a este régimen no se requiere a ninguna formalidad o autorización previa del Servicio, como lo señalan los oficio N° 1.570 de 10.06.1998.

c).- Abandono de régimen de depreciación acelerada.

El contribuyente en cualquier periodo puede abandonar el régimen de depreciación acelerada al cual se encuentra acogido, respecto de uno o más bienes o de su totalidad, incorporándose en forma definitiva al régimen de depreciación normal por los años de vida útil restantes que le quedan a los bienes.

Para los fines antes indicados el Oficio N° 144 de 02.09 1977 establece lo siguiente: se considerara que por cada año de vida útil real; es decir para establecer la vida útil no se rebajará el número de ejercicios comerciales en que opero el régimen especial, sino que el número de años computados aceleradamente para la depreciación. Por ejemplo, si se trata de un bien cuya duración normal es de 20 años y la depreciación acelerada opero en 2 ejercicios comerciales, quiere decir que al abandonar este régimen especial le restan al bien 14 años de vida útil normal.

Tratándose de reorganización empresarial en el caso fusión de sociedades no es traspasable la depreciación acelerada que pueda haber estado aplicando la o las sociedades absorbidas, puesto que uno de los requerimientos para que se aplique esta es que se trate de bienes “nuevos”, calidad que se entiende perdida respecto de los activos que son transferidos a la sociedad absorbente. De acuerdo al Oficio N° 677 02/04/97 en el caso de División de sociedades el SII no considera que la división ocurre una transferencia o transmisión de bienes, se ha dictaminado que la sociedad que nace de la división puede seguir depreciando aceleradamente los bienes que le han sido asignados. Si bien el SII nada ha señalado sobre la materia se estima que la entidad que ha sufrido la transformación social debiera seguir aplicando depreciación acelerada puesto que no se produce una transferencia o transmisión de bienes a un ente diverso, con lo cual se mantendría el carácter de “bienes nuevos” de los activos que estaban sometidos a este régimen con anterioridad a la transformación. En el caso de conversión se produce un aporte de activos,



CAPÍTULO II: GASTOS DEFINIDOS EXPLÍCITAMENTE EN EL ARTÍCULO 31 DE LA LIR

razón por la cual pierden el carácter de bienes “nuevos” para efectos de aplicación de la depreciación acelerada.

**7.5) No aplicación y suspensión de la depreciación.**

- En el caso que se enajenen los bienes antes del cierre del ejercicio, no corresponde efectuar depreciación, ya que con la venta se recupera el costo de reposición de dichos bienes del activo inmovilizado, según lo establecido en el oficio N°1.872 de 10.04.1975.
- En el caso de destrucción o enajenación de los bienes, la depreciación se suspende. Se debe señalar que aquellos bienes destruidos o inutilizados por siniestros, destrucción, robo o incendio se castigará en el año en que se produce su inutilización.
- En caso que un bien haya quedado inservible por obsolescencia u otra causa que no sea destrucción, la depreciación no solo se suspende, sino que puede aumentarse al doble de la cuota anual correspondiente, como lo definido en el Oficio N° 2.101 de 20.04.1978
- En los casos de bienes corporales muebles adquiridos en un contrato leasing quedaran sujetos al régimen de depreciación una vez que el arrendatario haya optado por la adquisición del mismo (opción de compra) pasando a incrementar su activo inmovilizado como cualquier otro bien, según el oficio N° 6.365 de 07.09.1979.

**7.6).- Elementos para calcular la depreciación.**

- El valor total del bien respectivo, incluida la revalorización obligatoria del ejercicio.
- La vida útil o duración probable que corresponda al mismo bien, de conformidad con las pautas generales establecidas por la Dirección Nacional.



CAPÍTULO II: GASTOS DEFINIDOS EXPLÍCITAMENTE EN EL ARTÍCULO 31 DE LA LIR

Una vez que tenemos estos dos elementos, el monto de la cuota anual se calculara dividiendo el valor sujeto a depreciación por el número de años de vida útil que le resten al bien en cada oportunidad y así sucesivamente hasta agotar dicho valoren el lapso de su vida útil.

Cuando los bienes han sido usados sólo por parte del ejercicio, como generalmente ocurre en el año de su adquisición, la depreciación anual se calculara en proporción al número de meses de uso.

**7.7).- Valor sujeto a depreciación.**

El valor total de los bienes, sobre el cual se aplicara la depreciación correspondiente, dependerá del tipo de bien.

a).- Bienes adquiridos en el país.

**TABLA N° 3. Cálculo depreciación bienes adquiridos en el Chile.**

Valor de adquisición o aporte según factura, contrato convención (flete y seguros)	\$.....
Impuestos del D.L. N°825 de 1974 que graven la adquisición del bien en la parte que no constituya crédito fiscal a favor del adquirente.	\$.....
Revalorizaciones normales extraordinarias, legales	\$.....
Mejoras que hayan aumentado el valor del bien	\$.....
Subtotal	\$.....
Menos:	
Depreciaciones acumuladas	\$.....
Subtotal	\$.....
Revalorizaciones del artículo 41 correspondiente al ejercicio respectivo	\$.....
Valor neto total del bien sobre el cual debe calcularse la depreciación del ejercicio	\$.....

Fuente: Manual de consultas tributarias. 2007. Gastos necesarios para producir la renta. Ejemplar N° 359.



CAPÍTULO II: GASTOS DEFINIDOS EXPLÍCITAMENTE EN EL ARTÍCULO 31 DE LA LIR

b).-Bienes adquiridos en el extranjero.

**TABLA N° 4. Cálculo depreciación bienes adquiridos en el extranjero.**

Valor CIF	\$.....
Impuestos del D.L. N°825 de 1974 que gravan la importación del bien en la parte que no constituya crédito fiscal a favor del adquirente.	\$.....
Derechos de internación	\$.....
Gastos de desaduanamiento	\$.....
Fletes y seguros dentro del país	\$.....
Revalorizaciones normales extraordinarias, legales	\$.....
Mejoras que hayan aumentado el valor del bien	\$.....
Subtotal	\$.....
Menos:	
Depreciaciones acumuladas	\$.....
Subtotal	\$.....
Revalorizaciones del artículo 41 correspondiente al ejercicio respectivo	\$.....
Valor neto total del bien sobre el cual debe calcularse la depreciación del ejercicio	\$.....

Fuente: Manual de consultas tributarias. 2007. Gastos necesarios para producir la renta. Ejemplar N° 359. Página 50.

**7.8).- Depreciación de bienes que se adquieren usados.**

Cuando se adquieran de bienes del activo inmovilizado usados o que se encuentren totalmente depreciados pero que están en condiciones de seguir siendo explotados, el SII según lo expresado el Oficio N° 3.981 de 28.10.1999, autoriza y considera procedente fijarle una nueva vida útil para los fines del cálculo de la depreciación, la cual deberá estimarse en forma prudencial, considerando el estado de conservación o duración en que se encuentra a la fecha de la adquisición o internación de los citados bienes.



## CAPÍTULO II: GASTOS DEFINIDOS EXPLÍCITAMENTE EN EL ARTÍCULO 31 DE LA LIR

Ahora bien, la normativa antes señalada no precisa quien debe fijar la vida útil a los referidos bienes, estimándose por Servicio según el Oficio N° 765 de 15.03.1995 que en tales casos, dicha vida útil puede ser asignada por el propio contribuyente, teniendo en consideración los parámetros anteriormente indicados, y también la vida útil que el SII con anterioridad haya fijado a los bienes de similar naturaleza y características, especialmente acreditándose la duración o estado de conservación de los citados bienes con un informe técnico emitido por terceras personas, antecedentes que deberán estar a disposición de las Unidades del SII para su verificación dentro de las facultades fiscalizadoras que estas puedan ejercer. En el evento que tales contribuyentes no cuenten con los referidos antecedentes o no estén en condiciones de fijar la vida útil a los mencionados bienes, necesariamente deberán solicitarse un pronunciamiento al SII, adjuntando los antecedentes técnicos con que se cuenten o aquellos que se puedan requerir.

En el caso de un bien usado importado o internado, que se encuentra específicamente comprendido en la lista contenida en la Res. N° 43, del 2002, se deberá acreditar por lo determinado en el Oficio N° 1.636 de 31.05.2005, los años de vida útil cumplida en el exterior y determinar el saldo de ella a fin de someterse al régimen nacional de depreciación.

Los intereses adeudados o pagados con ocasión del financiamiento obtenido para la adquisición o construcción de bienes del activo fijo o inmovilizado, en la etapa previa a su puesta en operación, podrán ser a opción del contribuyente que obtuvo el préstamo a crédito, imputados al costo de adquisición o construcción del bien del activo, o bien, deducidos como gastos en el ejercicio en que se adeuden o se pague, lo anterior de conformidad con el Oficio N° 1.454 del 02.05.1991.



## 8.- SUELDOS, SALARIOS Y REMUNERACIONES.

El artículo 31 N° 6 en su primer párrafo, señala que los desembolsos que realiza el empleador para el pago de las prestaciones laborales son gastos necesarios para producir la renta:

“6°.- Sueldos, salarios y otras remuneraciones pagados o adeudados por la prestación de servicios personales, incluso las gratificaciones legales y contractuales, y asimismo, toda cantidad por concepto de gastos de representación. Las participaciones y gratificaciones voluntarias que se otorguen a empleados y obreros se aceptarán como gastos cuando se paguen o abonen en cuenta y siempre que ellas sean repartidas a cada empleado y obrero en proporción a los sueldos y salarios pagados durante el ejercicio, así como en relación a la antigüedad, cargas de familia u otras normas de carácter general y uniforme aplicables a todos los empleados o a todos los obreros de la empresa.”

Se aceptan como gasto los sueldos, salarios y otras remuneraciones pagados o adeudados por prestaciones de servicios personales, exceptuándose las remuneraciones por concepto de mano de obra directa, las cuales se consideran costo directo según lo establecido en el inciso 1° del artículo 30 de LIR.

Para interpretar adecuadamente los términos, tener una mejor comprensión y análisis de los conceptos de sueldos, salarios y remuneraciones el SII ha señalado que debemos ir a lo que indica el Código del Trabajo, así, en su artículo 41, indica que se entiende por remuneración las contraprestaciones en dinero y las adicionales en especies valuables en dinero que debe percibir el trabajador del empleador por causa del contrato de trabajo. No constituyen remuneración las asignaciones de movilización, de pérdida de caja, de desgaste de herramienta y de colación, los viáticos, las prestaciones familiares otorgadas en conformidad a la ley, la indemnización por años de servicio establecidas en el artículo 163 de Código del Trabajo y las demás que proceda pagar al extinguirse la relación contractual ni, en general, las devoluciones de gastos en que se incurra por causas del trabajo.



## CAPÍTULO II: GASTOS DEFINIDOS EXPLÍCITAMENTE EN EL ARTÍCULO 31 DE LA LIR

Así, el Art. N° 42 del Código del Trabajo señala las partidas que constituyen remuneración, las cuales son:

- a) Sueldo: que es el estipendio fijo, en dinero, pagado por periodos iguales, determinados en el contrato, que recibe el trabajador por la prestación de sus servicios.
- b) Sobresueldo: que consiste en la remuneración de horas extraordinarias de trabajo.
- c) Comisión: que es el porcentaje sobre el precio de las ventas o compras, o sobre el monto de otras operaciones, que el empleador efectúa con la colaboración del trabajador.
- d) Participación: que es la proporción en las utilidades de un negocio determinado o de una empresa o sólo de la de una o más secciones o sucursales de la misma, y
- e) Gratificación: que corresponde a la parte de las utilidades con que el empleador beneficia el sueldo del trabajador.

Tanto la redacción de la norma como su ubicación permiten sostener que los honorarios no se encuentran comprendidos en el artículo 31 N°6, siendo deducibles de acuerdo a las reglas generales de todo gasto.



### **8.1) Prestaciones en particular.**

El propio N° 6 del Art. 31 señala, el tratamiento de distintas prestaciones para que puedan considerarse como gastos por la empresa., siempre y cuando sean para todos los empleados y obreros, repartidas por un factor común de prorrateo, como por ejemplo:

- Nivel de remuneraciones.
- Antigüedad.
- Cargas familiares,
- Etc.

Entre estas prestaciones podemos mencionar las siguientes:

#### **8.1.1) Gratificaciones y participaciones.**

La Circular N° 88 de 25 de septiembre de 1979, señala:

1.- para el caso de las gratificaciones y participaciones voluntarias que una empresa acuerde pagar a sus trabajadores, importante señalar que obviamente deben entenderse aquellas que no nacen de una ley, convenio, acta de avenimiento o contrato individual o colectivo, de tal modo que su origen se encuentre en una actitud unilateral de la empresa, sin que medie por ello obligación legal o contractual que la obligue al pago.

2.- Respecto de esta materia el número 6 del artículo 31 expresa claramente que las participaciones y gratificaciones voluntarias gravitan como gasto en el ejercicio en que se paguen efectivamente o en el que se contabilicen a favor de los trabajadores en forma nominada, esto es individualizando a los beneficiarios. Por otra parte, para la aceptación como gasto es necesario que estén cumplan con los demás requisitos que en el mismo número 6 se señalan, como ser que ellas sean repartidas a cada empleado y obrero en proporción a los



## CAPÍTULO II: GASTOS DEFINIDOS EXPLÍCITAMENTE EN EL ARTÍCULO 31 DE LA LIR

sueldos o salarios pagados durante el ejercicio, así como en relación a la antigüedad, cargas de familia u otra norma de carácter general y uniforme aplicable a todos los empleados o todos los obreros de la empresa.

En el oficio N° 890 de 06/03/1987, el SII expresa que para los efectos de su aceptación como gasto en un mismo ejercicio comercial, las gratificaciones legales y/o contractuales que correspondan a los trabajadores son compatibles con las voluntarias que la respectiva empresa acuerde pagarles en ese mismo ejercicio toda vez que la disposición que regula la materia, esto es, el art. 31 N° 6 de la LIR no condiciona en tal sentido su deducción. Al respecto, debe tenerse presente que para aceptar tributariamente como gasto las gratificaciones voluntarias, éstas deben estar pagadas efectivamente o contabilizadas a favor de los trabajadores en forma nominada, vale decir, individualizando a los beneficiarios, sin perjuicio de que se cumplan los demás requisitos que se señalan en referida norma legal.

### **8.1.2).- Seguro de cesantía.**

De acuerdo a la Circular N° 59 de 4 septiembre de 2001, las cotizaciones previsionales que efectúen de su cargo los empleadores en virtud del artículo 5° de la Ley N° 19.728, para el financiamiento del seguro de desempleo, es decir, un 2,4% de las remuneraciones imponibles, de cargo del empleador cuando se trate de un contrato indefinido y un 3% cuando se trate de un contrato a plazo fijo, al igual que la indemnización que deban pagar en virtud del artículo 13 de la citada ley, constituirán un gasto necesario para producir la renta en el caso de empresas afectas al impuesto de Primera Categoría, que determinen la base de dicho tributo sobre la renta efectiva calculada ésta mediante una contabilidad completa y balance general, siempre y cuando, además, se de cumplimiento a los requisitos y condiciones de tipo general que exige el inciso primero del artículo 31 de la ley del ramo, para los fines de calificar a los desembolsos de necesarios para producir la renta. En consecuencia, al cumplirse con lo anteriormente expuesto, las sumas pagadas o adeudadas por los conceptos referidos podrán deducirse de la renta bruta para determinar la renta líquida o la base imponible sobre la cual se determinará el impuesto de Primera Categoría que afecta a la empresa empleadora.



## CAPÍTULO II: GASTOS DEFINIDOS EXPLÍCITAMENTE EN EL ARTÍCULO 31 DE LA LIR

El segundo párrafo del artículo 31 N°6 de la Ley de la Renta, que señala:

“Tratándose de personas que por cualquier circunstancia personal o por la importancia de su haber en la empresa, cualquiera que sea la condición jurídica de ésta, hayan podido influir a juicio de la Dirección Regional, en la fijación de sus remuneraciones, éstas sólo se aceptarán como gastos en la parte que, según el Servicio, sean razonablemente proporcionadas a la importancia de la empresa, a las rentas declaradas, a los servicios prestados y a la rentabilidad del capital, sin perjuicio de los impuestos que procedan respecto de quienes perciban tales pagos”.

Sin embargo, la calificación como gasto puede ser discutible cuando quien fija las remuneraciones y en particular su propia remuneración, tiene un poder suficiente en la empresa para influir en las asignaciones, logrando un desembolso que podría ser excesivo en consideración con el trabajo realizado y/o necesario para producir la renta.

Respecto a esta norma la Corte de Apelaciones de Valdivia en un recurso de apelación de un contribuyente en la Jurisprudencia judicial N° 1.636 del 2003 señala que tiene poder o influencia en sus beneficios, un gerente cuyo cónyuge tiene un 40% de las acciones y el trabajador que en un conjunto con su cónyuge poseen el 45% de las acciones, lo que justifica la intervención del S.I.I. de acuerdo al inciso segundo del artículo 31 N°6. Además, la Corte aceptó la posición Fiscal que rechaza el reconocimiento como gasto de comisiones, gastos de representación y otros en la empresa.

En la circular N° 151, de 1976 se señalan las personas que pueden estar en la situación señaladas en la ley:

- a).- Los principales accionistas de sociedades anónimas o en comanditas por acciones.
- b).- las personas que puedan influir en la fijación de sus remuneraciones, por sus relaciones de parentesco, de índole económica u otra, con los principales accionistas o socios de la empresa.



## CAPÍTULO II: GASTOS DEFINIDOS EXPLÍCITAMENTE EN EL ARTÍCULO 31 DE LA LIR

Actualmente, estas limitaciones se deben aplicar a los propietarios de las Sociedades por Acciones, creadas por la ley N° 20.190 que para efectos tributarios, tienen la calidad de sociedades anónimas.

### 8.2) Sueldo empresarial

El inciso tercero del artículo 31 N°6 de la Ley de la Renta señala:

“No obstante, se aceptará como gasto la remuneración del socio de sociedades de personas y socio gestor de sociedades en comandita por acciones, y las que se asigne el empresario individual, que efectiva y permanentemente trabajen en el negocio o empresa, hasta por el monto que hubiera estado afecto a cotizaciones previsionales obligatorias. En todo caso, dichas remuneraciones se considerarán rentas del artículo 42, número 1.”

La Circular N° 37 de 1 de agosto 1990 señala que se “permite a los contribuyente de Primera Categoría rebajar como gasto necesario para producir la renta de la empresa las remuneraciones del socio de sociedad de personas y socio de gestor de sociedades en comanditas por acciones y las que se asigne al empresario individual, cuando efectiva y permanentemente trabajen en el negocio y siempre que respecto de ellas se estén efectuando las cotizaciones previsionales obligatorias a que se refiere el artículo 92 del D.L. 3.500, de 1980. De acuerdo a lo expresado, se señala que la suma máxima a descontar para este concepto estará determinada por el monto imponible para efectos previsionales, el que de acuerdo con el artículo 90 del D.L. N° 3.500 tiene un límite de 60 unidades de fomento”.

De acuerdo a lo anterior podemos mencionar que desde el 01/01/1990 el sueldo empresarial se acepta como gasto, bajo el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- a).- Que el dueño o socio trabaje efectivamente y permanentemente en el negocio.
- b).- Que el sobre el monto del sueldo efectuó cotizaciones previsionales del D.L. 3500 (Tope 60 UF).
- c).- Que el sueldo se rija por las normas del impuesto único de Segunda Categoría.



## CAPÍTULO II: GASTOS DEFINIDOS EXPLÍCITAMENTE EN EL ARTÍCULO 31 DE LA LIR

Los sueldos y remuneraciones que no cumplan estos requisitos se rechazan como gasto y tributan en el Global Complementario en su calidad de gasto rechazado.

Sobre este tema podemos encontrar jurisprudencia judicial así por ejemplo la jurisprudencia N° 2.044 del 2006 la cual manifiesta que sólo se acepta como gasto la remuneración del socio de una sociedad de personas que efectiva y permanentemente trabaje en el negocio o empresa.

Así también en el Oficio N° 638 de 18/02/91 en el caso de socio de una sociedad de personas que trabajando regularmente en esa misma sociedad, lo hacen en jornadas inferiores a la establecida para el funcionamiento de la respectiva empresa, procede la rebaja del sueldo patronal o empresarial establecido en el artículo 31 N° 6, inciso tercero, de la Ley de la Renta, toda vez que se cumple con el requisito de “permanencia” a que se refiere la norma legal. Al respecto cabe tener presente que el sentido que debe dársele al termino permanente utilizado en la referida disposición legal, es el de la periodicidad con que efectúa la labor el socio, la cual no implica que necesariamente deba estar sometido a una jornada completa de trabajo. En efecto se entiende que el socio labora en forma permanente en la empresa en la medida que cumple regularmente una determinada función, independientemente el número de horas que emplee en ello, pero sí con la condición que lo haga en forma periódica y sistemática en el tiempo, y sin perjuicio de la observancia de los demás requisitos impuestos en dicha norma para acogerse al beneficio del referido sueldo patronal.

En el Oficio N° 637 de 18/02/91 el SII ha señalado que en el caso en que el sueldo empresarial asignado a un socio de una sociedad de personas, no quede gravado por cotizaciones previsionales por encontrarse el socio jubilado por edad y sólo le afecte, en consecuencia, la cotización para salud, tal remuneración no puede descontarse o ser deducida como gasto de la respectiva empresa. Lo expuesto, atendido a que, para los efectos de rebajar como gasto el sueldo que se asigne a un socio de una sociedad de personas, es requisito indispensable, entre otros, que respecto de tal socio se efectúen cotizaciones previsionales obligatorias, esto es, de aquellas a que se refiere el artículo 92 del DL N° 3.500 de 1980. Por lo tanto, considerando que las normas que otorgan



## CAPÍTULO II: GASTOS DEFINIDOS EXPLÍCITAMENTE EN EL ARTÍCULO 31 DE LA LIR

beneficios deben interpretarse restrictivamente para no desvirtuar los efectos que desea el legislador, se puede concluir que no puede aceptarse como gasto, para los fines de la Ley de la Renta, aquellos desembolsos que se asigne a un socio y sobre los cuales no se efectúen cotizaciones previsionales obligatorias, aun cuando sobre éstos se realicen los descuentos para salud en los términos señalados en el DL N° 3.500 de 1980.

### **8.3) Servicios prestados en extranjero.**

El inciso cuarto del artículo 31 N°6 de la LIR señala:

“Las remuneraciones por servicios prestados en el extranjero se aceptarán también como gastos, siempre que se acrediten con documentos fehacientes y sean a juicio de la Dirección Regional, por su monto y naturaleza, necesarias y convenientes para producir la renta en Chile.”

Las remuneraciones por servicios prestados en el extranjero se aceptan como gastos, siempre que se acrediten con documentos fehacientes y sean a juicio de la Dirección Regional, por su moto naturaleza, necesarias y convenientes para producir la renta en Chile.

En el caso de trabajadores con contrato de trabajo vigente en Chile, que son destinados a una subsidiaria fuera de Chile, con el objeto de desarrollar proyectos en un futuro negocio, el gasto por remuneración deberá ser acreditado con la anotación en el libro de remuneraciones y la emisión de la liquidación de sueldo. Para el cumplimiento de la norma laboral, se debe efectuar un anexo en el contrato de trabajo en donde quede estipulado que cambia el lugar en donde se prestan los servicios.



## 9.- BECAS

Estos gastos fueron establecidos por la ley N° 19.721 de 05.05.2001 que intercalo el N 6 bis, cuyo texto actual señala:

“6° bis.- Las becas de estudio que se paguen a los hijos de los trabajadores de la empresa, siempre que ellas sean otorgadas con relación a las cargas de familia u otras normas de carácter general y uniforme aplicables a todos los trabajadores de la empresa. En todo caso, el monto de la beca por cada hijo, no podrá ser superior en el ejercicio hasta la cantidad equivalente a una y media unidad tributaria anual, salvo que el beneficio corresponda a una beca para estudiar en un establecimiento de educación superior y se pacte en un contrato o convenio colectivo de trabajo, caso en el cual este límite será de hasta un monto equivalente a cinco y media unidades tributarias anuales”.

Se trata de una rebaja que es más un beneficio a favor de los hijos del trabajador, claramente, que un gasto no necesario para producir la renta, pero que por razones sociales o políticas se han incorporado en esta disposición.

### 9.1).- Requisitos.

Las becas de estudio que la empresa otorgue a los hijos de sus trabajadores, se aceptaran como un gasto necesario para producir la renta, siempre y cuando:

- a) Lleven implícito el concepto de la universalidad, entendiéndose por este, según la propia norma legal que se analiza, que sean concedidas en relación a las cargas familiares de los trabajadores u otra norma de carácter general y uniforme aplicable a todos los trabajadores de la empresa.
- b) Cualquiera sea el tipo de establecimiento educacional donde los hijos de los trabajadores cursen sus estudios. Lo anterior es sin perjuicio de los demás requisitos que deban cumplirse, en virtud a lo dispuesto en el inciso primero del artículo de la ley de la renta.



## CAPÍTULO II: GASTOS DEFINIDOS EXPLÍCITAMENTE EN EL ARTÍCULO 31 DE LA LIR

Lo anterior de acuerdo a lo que señala la Circular N° 40 de 22.06.2001 (complementa la Circular N° 41, de 1999).

Este es el mismo criterio que, como vimos, se utiliza para aceptar como gasto ciertos beneficios que se otorgan a los trabajadores (Ver remuneraciones).

Se ha entendido que dichas cantidades se otorgan bajo el criterio de universalidad, por ejemplo, considerando la antigüedad o los años de servicios prestados a la empresa, el número de cargas familiares que tenga el trabajador, remuneración, cargo o función que desempeñe el trabajador en la compañía o cualquier otro parámetro de medición que permita otorgar el beneficio en forma general a todos los trabajadores de la empresa. Así, los contratos o convenios colectivos se consideran una “antecedente importante” para considerar cumpliendo este criterio, y sin esto, habrá que acreditar el cumplimiento de los requisitos legales.

### **9.2).- Límites**

El monto para cada hijo no podrá ser superior en cada ejercicio comercial de la cantidad máxima anual equivalente a una y media UTA, vigente en el mes de diciembre de cada año a la fecha del cierre del ejercicio cuando se trate de empresas que ponen término de giro a sus actividades.

Por su parte, cuando las becas sean otorgadas a los hijos de los trabajadores que estudien en un establecimiento de educación superior, el límite máximo anual será por cada hijo hasta un monto equivalente a cinco y media UTA vigente a la misma fecha indicada en el párrafo anterior.

Para la aplicación de los límites antes indicados, se entiende por establecimientos de educación superior, la Universidades e Institutos Profesionales Estatales, la Universidades e Institutos profesionales Privados reconocidos por el Estado, los Centros de Formación Técnica y las Academias o Escuelas de Estudios Superiores dependientes de las Fuerzas Armadas y de Orden, según lo dispuesto por el artículo 29 de la ley N° 18.962, D.O. 10.03.90, Orgánica Constitucional de Enseñanza.



## CAPÍTULO II: GASTOS DEFINIDOS EXPLÍCITAMENTE EN EL ARTÍCULO 31 DE LA LIR

En caso de no cumplir con las normas señaladas, dicho gasto será rechazado por el SII, de acuerdo a las reglas generales.

Un aspecto interesante sobre este tema es que el SII no ha limitado la deducción de las becas como gasto, a pesar que finalmente otro sujeto las pague al beneficiario.

Así lo ha señalado en el oficio N°2.928 de 12.06.2003, estableciendo que en el artículo 31 N°6 bis "...no distingue si es la empresa la que directamente paga la beca, o si se otorga a través de una caja de compensación, de ello se infiere que en ambos constituye un gasto necesario para producir la renta, en la medida en que se cumplan los requisitos y condiciones establecidas en el mismo artículo.

Lo anterior resulta lógico pues, en ambas situaciones la disposición patrimonial que la empresa efectúa tiene la misma finalidad, cual es el otorgamiento de este beneficio para sus trabajadores, y además una misma causa, constituida por la relación contractual de carácter laboral. Asimismo, se aplican los mismos límites legales para considerar el exceso de gasto rechazado.

El Servicio señaló que los fondos o aportes que las empresas proporcionen a las Cajas de Compensación para el financiamiento de los beneficios que estas otorguen a los trabajadores afiliados, en la medida en que se cumplan los requisitos o condiciones indicados en el número precedente, constituirá un gasto necesario para producir la renta (Resulta improcedente sostener que los aportes a las Cajas de Compensación, son tributariamente un gasto para la empresa cualquiera sea su monto, pues tratándose de becas de estudio que se paguen a los hijos de los trabajadores de la empresa, sea que se otorguen directamente por esta o a través del régimen de prestaciones complementarias de las Cajas de Compensación, para su aceptación como gasto necesario para producir la renta, deben cumplirse los requisitos y condiciones específicos establecidos en el número 6 bis del artículo 31, incluido, desde luego, el límite del monto de la beca por cada hijo que en dicha disposición legal se determina.

Además concluye señalando que la empresa que suscriben el convenio, deben establecer los mecanismos pertinentes para las Cajas de Compensación le informen sobre



## CAPÍTULO II: GASTOS DEFINIDOS EXPLÍCITAMENTE EN EL ARTÍCULO 31 DE LA LIR

las cantidades percibidas para sus trabajadores que, según lo expresado anteriormente, no se consideran becas de estudio para los efectos tributarios.

### 10. DONACIONES

El artículo 31 de la LIR N°7 señala “Las donaciones efectuadas cuyo único fin sea la realización de programas de instrucción básica o media gratuitas, técnica, profesional o universitaria en el país, ya sean privados o fiscales, sólo en cuanto no excedan del 2% de la Renta Líquida Imponible de la empresa o del 1,6% o (uno coma seis por mil) del capital propio de la empresa al término del correspondiente ejercicio. Esta disposición no será aplicada a las empresas afectas a la ley N° 16.624.

Lo dispuesto en el inciso anterior se aplicará también a las donaciones que se hagan a los Cuerpos de Bomberos de la República, Fondo de Solidaridad Nacional, Fondo de Abastecimiento y Equipamiento Comunitario, Servicio Nacional de Menores y a los Comités Habitacionales Comunales.

Las donaciones a que se refiere este número no requerirán del trámite de la insinuación y estarán exentas de toda clase de impuestos.”

Las donaciones que conceden beneficios tributarios, deben estar las establecidas por Ley. En el evento que no se cumpla esta condición la empresa (donante) está generando una pérdida en el activo de la empresa (circulante: caja o banco) que la Ley de la Renta no acepta como un gasto tributario, pues no es necesario conforme al artículo 31.

De conformidad con el Oficio N° 2.211 de 05.07.1991 pronuncia que no corresponde deducir como gasto, en la determinación de la renta líquida imponible de Primera Categoría, las donaciones que se hacen con un fin distinto de los señalados en el inciso primero del N° 7 del Art. 31 de la Ley de la Renta, o que se efectúen a una institución que no sea de aquellas que nominadamente se indican en el inciso segundo de la misma norma. Lo anterior por cuanto en virtud del principio de legalidad de los impuestos, el sentido y alcance de una norma que incide en la determinación de un gravamen, como es



CAPÍTULO II: GASTOS DEFINIDOS EXPLÍCITAMENTE EN EL ARTÍCULO 31 DE LA LIR

el N°7 de este artículo en comento, no puede aplicarse por analogía o hacerse extensiva a situaciones que no están expresamente comprendidas en su texto a contenido.

Es necesario mencionar que una parte de la donación establecida por Ley, es gasto necesario, y la otra parte es un crédito en contra del Impuesto de Primera Categoría.

Los contribuyentes de primera categoría que efectúen donaciones amparadas en alguna ley que conceda beneficios tributarios, como crédito contra el impuesto o gasto deducible de la R.L.I. deben determinar un límite global absoluto por el conjunto de donaciones que realicen durante el año, que es un 4,5% de la RLI. Este límite se aplica sea, que el beneficio consista en un crédito en contra del Impuesto de Primera Categoría, o bien pueda deducirse como gasto la donación, sustituyendo en principio a todos los límites particulares que establecen las leyes que regulan las donaciones vigentes. Para la determinación del mencionado límite solo se deducirá previamente de la Renta Líquida Imponible las donaciones que se efectúen para fines sociales a las entidades a que se refiere el artículo 2 de la Ley N° 19.885/2003.

El referido límite no será aplicable a las donaciones efectuadas para fines políticos a que se refiere el artículo 8 de la Ley N° 19.885, las cuales según ésta, tendrán como único límite el 1% de La RLI de Primera Categoría que afecta al contribuyente donante, rebajando previamente como gasto la donación realizada.

Una vez que el contribuyente ha determinado el límite y en evento que el monto total de las donaciones efectuadas quede comprendido dentro de éste, podrá bajar la cantidad efectivamente donada, en la forma que determine la ley específica, que regule cada una de las donaciones efectuadas, aplicando para tal efecto las instrucciones y procedimiento de cálculo que ha dictado el SII a través de de las circulares N°s 55/2003 y 59/2003 y que a continuación se detallan en la siguiente tabla:



CAPÍTULO II: GASTOS DEFINIDOS EXPLÍCITAMENTE EN EL ARTÍCULO 31 DE LA LIR

**TABLA N° 5 Resumen donaciones.**

Donaciones, pero solo las del monto	Norma particular	Gasto necesario	Crédito contra impuesto	Gasto afecto al art.21	La donación debe ser en...	El crédito es imputable en ejercicios siguientes.	Se devuelve el exceso de crédito
Fines sociales	Art. 2 ley N° 19.885	La parte que no es crédito	50% de la donación	No procede	Dinero	No	No
Universidades	Art.69 ley N° 18.681	La parte que no es crédito conforme al art. 31 N°7 LIR	50% de la donación tope de 14.000 UTM	Lo que exceda del artículo 31 N°7	Dinero	Si	No
Culturales	Art. 8 ley N° 18.995	La parte que no es crédito	50% de la donación con tope del 2% de la RLI ó 14.000 UTM	No procede	Dinero o especies o bienes nuevos	No	No
Educacionales	Art. 3 ley 19.247	La parte que no es crédito	50% de la donación con tope del 2% de la RLI ó 14.000 UTM	No procede	Dinero	No	No
Deportivas	Ley N° 19.712	La parte que no es crédito	50% o 35% de la donación con tope del 2% de la RLI ó 14.000 UTM	No procede	Dinero	No	No
Instituciones de beneficencia	Art. 46 D.L. N° 3.063	10% de la RLI	Nada	Exceso sobre tope particular	Dinero		
Reconstrucción nacional	D.L 45 de 1973	Total de la donación	Nada	No procede			
Fundación teresa de los andes	Art. 46 ley 18.899	10% de la RLI	Nada	Exceso sobre tope	Dinero		
Varias	Art. 31 N°7 LIR	2% de la RLI ó 1,6% del capital propio tributario al 31 de diciembre	Nada	Exceso sobre tope	Dinero o especies		

Fuente: Manual de consultas tributarias. 2007. Gastos necesarios para producir la renta. Ejemplar N° 359. Página 59



## CAPÍTULO II: GASTOS DEFINIDOS EXPLÍCITAMENTE EN EL ARTÍCULO 31 DE LA LIR

Para las donaciones en que se puede imputar una parte como crédito; de encontrarse en situación de Pérdida Tributaria, el 100% de la Donación adquiere el carácter de Gasto Rechazado, la excepción la constituyen las donaciones con fines universitarios a las que se les aplica el art. 31 N° 7 de la LIR pudiendo existir un gasto aceptado.

En el caso que las donaciones efectuadas superen el tope de 4,5% de RLI imponible del donante, éste podrá utilizar el beneficio que corresponda según la ley específica que regule las donaciones que ha efectuado, pero sólo hasta el monto de las donaciones que no exceda de dicho 4,5%.

Respecto a este numeral, el SII ha señalado en Oficio N° 4.907 de 20/12/2006 que las empresas que financian proyectos educacionales tienen diversas vías legales para los beneficios tributarios por donaciones. Una de las normas aplicables es la contenida en el N° 7 del artículo 31 de la Ley de la Renta. Quedan comprendidas en dicha norma, las acciones para captar recursos para terapias laborales impartidas, la cual tenía por objeto propender al desarrollo de la población en general y la realización de programas de acción social en beneficio de los sectores de mayor necesidad de la comunidad, efectuando para ello labores de prestación de servicios y de asistencia tales como capacitación, asistencia técnica, financiera, tributaria, económica y legal, promoviendo asimismo, el mejoramiento socio económico de sectores de menores recursos, incentivando la incorporación de empresas familiares al sistema económico formal.



## 11.- REAJUSTES Y DIFERENCIAS DE CAMBIOS.

El N° 8 del artículo 31 de la LIR expresa “Los reajustes y diferencias de cambios provenientes de créditos o préstamos destinados al giro del negocio o empresa, incluso los originados en la adquisición de bienes del activo inmovilizado y realizable.”

Por lo tanto, se aceptan como gasto los reajustes y diferencias de cambios provenientes Créditos o préstamos destinados al giro de negocio, incluso los originados por:

- Bienes del activo inmovilizados;
- Bienes del activo realizable;
- Según la Circular N° 42 de 28/08/1990, se aceptaran también como gasto tributario de los intereses, reajustes y diferencias de cambio de haberes pertenecientes al empresario o socios invertidos en la empresa

**No se aceptan aquellos originados por:**

- Adquisición, mantención y/o explotación de bienes que no produzcan rentas gravadas en Primera Categoría.<sup>8</sup>
- O aquellos que se eximan del impuesto de Primera Categoría, en virtud de los artículos, 17, 39 ó 40 de la ley de la Renta, según corresponda, o de leyes especiales.
- Tampoco se aceptan los reajustes devengados a favor del fisco por mora en el pago de impuestos y contribuciones.
- Las Sanciones tributarias no se aceptan como gasto, Oficio N° 5.519 de 1976.

El SII en el Oficio N° 439 del 22/01/1981 ha señalado que en los casos de importaciones con cobertura diferida, cualquiera sea la base o padrón utilizado en el cálculo del reajuste de las cuotas fijadas por el Servicio Nacional de aduanas, dicho reajuste debe considerarse como gasto necesario para producir la renta, en virtud de lo señalado en el artículo 31 N°8 de la LIR, o como derivado del reajuste de la deuda de acuerdo con el número 10 del artículo 41 de la misma ley.

---

<sup>8</sup>Catrilef Epuyao, Marco Teórico de impuesto a la renta Pág. 53



## 12.- GASTOS DE ORGANIZACIÓN Y PUESTA EN MARCHA

Estos desembolsos se realizan al iniciar un negocio, en cualquiera de sus formas, se debe entender lógicamente que es necesario realizar una serie de desembolsos, dichas inversiones son las que permitirán generar los ingresos de la empresa en el futuro.

La ley de la renta regula estos desembolsos y su amortización en el N° 9 del artículo 31, señalando:

“ Los gastos de organización y puesta en marcha, los cuales podrán ser amortizados hasta en un lapso de seis ejercicios comerciales consecutivos contados desde que se generaron dichos gastos o desde el año en que la empresa comience a generar ingresos de su actividad principal, cuando este hecho sea posterior a la fecha en que se originaron los gastos.

En el caso de empresas cuyo único giro según la escritura de constitución sea el de desarrollar determinada actividad por un tiempo inferior a 6 años no renovable o prorrogable, los gastos de organización y puesta en marcha se podrán amortizar en el número de años que abarque la existencia legal de la empresa.”

Podemos decir que La ley de la renta contempla un tratamiento especial para los gastos de organización y puesta en marcha (OPM), pues si bien generalmente se efectúan con anterioridad a la generación de las rentas y son necesarios para producir ingresos de varios ejercicios durante todo el periodo en que se desarrolle la actividad del contribuyente podrán:

Ser amortizados en un lapso de hasta seis ejercicios comerciales consecutivos contados

- Desde que se generaron dichos gastos, o
- Desde el año en la empresa comience a generar ingresos brutos de su actividad principal, cuando este hecho sea posterior a la fecha en que se originaron los gastos.

La disposición original obligaba a deducir estos gastos en seis periodos tributarios impidiendo su aprovechamiento en un solo año, como lo permite la ley actual. Actualmente la regulación carece de sentido pues la deducción en uno o más periodos es facultativa para



## CAPÍTULO II: GASTOS DEFINIDOS EXPLÍCITAMENTE EN EL ARTÍCULO 31 DE LA LIR

el contribuyente. El SII ha utilizado esta disposición para impedir el aprovechamiento inmediato de pérdidas sufridas en la fusión por absorción de sociedades, dando como fundamento para ello que el plazo de prescripción es también en su periodo máximo de seis años.

En el Oficio 2.557 de 01.08.1991 se señala que en virtud de lo dispuesto en el artículo 31 N° 9 de la Ley de la Renta, los contribuyentes que incurran en gastos de organización y puesta en marcha podrán optar por amortizar dichos desembolsos como sigue:

- a) Cargando el total de ellos al resultado del mismo ejercicio en que se generaron, independientemente del mes del año en que se incurrió en tales gastos, o,
- b) Efectuar su amortización en dos, tres, cuatro, cinco y hasta en seis ejercicios comerciales consecutivos como máximo.

Ahora bien, cuando se opte por la última alternativa señalada, la amortización de los referidos gastos podrá efectuarse en la proporción que estime el contribuyente dentro del número de años elegidos para su imputación, con un límite máximo de seis ejercicios comerciales consecutivos, cualquiera sea el mes del ejercicio en que se generaron tales gastos o el número de meses que comprende el citado período. Lo anterior, atendido a que la mencionada disposición legal no establece ninguna norma expresa al respecto, y al autorizar como primera alternativa que la amortización de los citados desembolsos puede efectuarse en un solo ejercicio, no hay razón para fijar la imputación de los aludidos gastos en partes iguales u otras proporciones cuando el contribuyente opta por amortizarlos en más de un periodo; criterio que era aplicable cuando la citada cuando la disposición de que se trata disponía que los mencionados desembolsos debían amortizarse obligatoriamente en un lapso de cinco ejercicios comerciales consecutivos.

Los desembolsos que generalmente inciden en la generación de la renta y que ocurren al iniciar un negocio y inciden en la renta de varios ejercicios futuros, pasan a constituir “gastos o costos diferidos”, quedando sujetos al tratamiento tributario dispuesto por el artículo 31 N° 9 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, Cuando el contribuyente opte por amortizar los mencionados gastos en más de un ejercicio, éstos quedarán sujetos a la



## CAPÍTULO II: GASTOS DEFINIDOS EXPLÍCITAMENTE EN EL ARTÍCULO 31 DE LA LIR

revalorización o actualización dispuesta por el N° 7 del artículo 41 de la LIR, así por ejemplo, en una consulta formulada por un contribuyente al SII respecto del tratamiento tributario que le correspondería al diseño y confección de un software a medida, en cuanto a si debe ser tratado como un activo fijo y de ser afirmativa la respuesta, en cuanto tiempo es amortizable. La repuesta en el Oficio N° 150, de 14.01.1993, fue que los softwares o programas computacionales mandados a confeccionar a pedido o a medida del usuario, de acuerdo a sus propias necesidades, para su uso específico y exclusivo, sin que puedan ser estandarizados para su comercialización, constituyen desembolsos por concepto de servicios de ingeniería o asesorías técnicas, ahora bien, como este tipo de desembolsos generalmente inciden en la generación de la renta de varios ejercicios futuros, pasan a constituir "gastos o costos diferidos", quedando sujetos al tratamiento tributario dispuesto por el artículo 31 N° 9 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

En otras interpretaciones el SII ha considerado desembolsos no como intangibles no depreciables, sino como gastos OPM. Así ha ocurrido en el ámbito minero, de las concesiones de obra pública y en la cesión de titularidad de un contrato, lo anterior de un análisis de los Oficios N° 2.512, de 08.07.2005, N° 4.262 de 17.10.2006, N° 3.025 de 02.08.2000, es importante mencionar que estos desembolsos se realizan previamente al comienzo de un negocio y dichas inversiones son las que permitirán generar los ingresos de la empresa en el futuro, por lo tanto, podemos señalar que los parámetros a considerar para calificar un gasto como de OPM son:

- El momento en que se incurra el desembolso, que debe ser al inicio de una actividad.
- El desembolso va a reeditar en el tiempo y no en el primer ejercicio.

Finalmente, el SII en el Oficio N° 654 de 22.02.2006, indicó que el pago para asumir la situación contractual que tenía otra empresa en un contrato de cuentas de participación puede considerarse un gasto de OPM.



### **13.- GASTOS DE PROMOCIÓN O COLOCACIÓN DE ARTÍCULOS NUEVOS.**

El N° 10 del artículo 31 en análisis señala “Los gastos incurridos en la promoción o colocación en el mercado de artículos nuevos fabricados o producidos por el contribuyente, pudiendo el contribuyente prorratearlos hasta en tres ejercicios comerciales consecutivos contados desde que se generaron dichos gastos.”

El plazo de amortización, si se opta por diferirlos en dos o tres años, se cuenta desde el ejercicio en que se incurrió en tales gastos.

El SII en el Oficio N° 4.291 de 19.10.2006, ha interpretado que la utilización de las expresiones “la fabricación o producción de artículos nuevos que se promocionan en el mercado”, indican que tales artículos deben provenir de un proceso de fabricación o producción de bienes muebles, es decir, asociados a un ciclo productivo o de manufacturación de bienes y no de construcción de inmuebles. Por ello rechazan los gastos de campaña promocional que pretende llevar a cabo la empresa inmobiliaria, consistente en otorgar a los prominentes compradores que suscriban promesas de compraventa, un bono canjeable en dinero equivalente al 5% del precio de cada departamento, constituyendo en definitiva, un menor precio de venta de los inmuebles el que se hace efectivo a través de un descuento.

Cabe señalar que indudablemente la promoción o publicidad de cualquier de cualquier producto es un gasto necesario para producir la renta de la empresa, de acuerdo a las reglas generales.



#### **14.- GASTOS EN INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA.**

El N° 11 del artículo 31 en análisis indica “Los gastos incurridos en la investigación científica y tecnológica en interés de la empresa aún cuando no sean necesarios para producir la renta bruta del ejercicio, pudiendo ser deducidos en el mismo ejercicio en que se pagaron o adeudaron o hasta en seis ejercicios comerciales consecutivos.”

La Ley N° 18.775, publicada en el Diario Oficial de 14.01.1989, mediante su artículo 1, N° 6, letra b), incorporó el número 11 al artículo 31 de la LIR.

Esta norma presenta una obvia inconsistencia con la restante regulación del gasto, pues declara que es deducible el gasto aunque “no sea necesario para producir la renta”. Introduce además un vocablo ajeno a la regulación del impuesto, referido al “interés de la empresa“. Ambas expresiones son desafortunadas pues en realidad la necesidad del gasto implica una decisión del empresario, fundada en la finalidad del de lucro de la compañía, y está determinado por un vínculo potencial entre el desembolso y el ingreso.

El objetivo de esta norma tiene una función de incentivo, además de dar un fuerte impulso a la innovación científica y tecnológica, con la posibilidad de deducir dichos gastos a la renta generada por su giro.

La interpretación adecuada de la disposición legal es que debe ser deducible el gasto de investigación si está vinculado potencialmente a la renta que se produzca, y esto, aunque no se produzca en el futuro efectivamente.

Hay que aclarar que para que proceda esta rebaja en los términos previstos, la Circular N° 11, de 27.01.1989, señala deben cumplirse, además, todos aquellos requisitos y condiciones que exige sobre la materia el inciso primero del art. 31 de la LIR, obviamente que no esté en contraposición con lo establecido por el número 11 del artículo en análisis.

En los Oficios N° 3.826, de 21.09.1992 y también Oficio 3.973 de 13.11.2006, el SII se pronunció sobre conceptos claves de este numeral y señala que la “investigación científica y tecnológica” debe entenderse como aquella que persigue la obtención de un conocimiento cierto de las cosas por sus principios y causas, y por “investigación



## CAPÍTULO II: GASTOS DEFINIDOS EXPLÍCITAMENTE EN EL ARTÍCULO 31 DE LA LIR

tecnológica”, aquella encaminada a obtener un conocimiento propio del oficio mecánico o arte industrial y por su parte “por interés de la empresa”, requiere que las erogaciones sean efectuadas en propio beneficio o utilidad de la empresa, independientemente de los ingresos o rentas a obtener de los proyectos a realizar, o simplemente si éstos fueron abandonados por no ser conveniente su implementación o continuar con su desarrollo.

Actualmente y bajo un escenario de poca inversión en nuevas tecnologías por parte de la industria nacional, ha sido aprobada hace algunos meses por el parlamento La ley N° 20.241, la que establece un incentivo tributario a la inversión privada en investigación y desarrollo, la cual comenzó a regir el 19 de abril del 2008 y estará vigente hasta el 31 de diciembre del año 2017.

Ahora la propia normativa señala los conceptos claves y de conformidad al artículo N° 1 de la ley en comento se consideran actividades de investigación aquellas que signifiquen la búsqueda metódica con el objetivo de generar nuevos conocimientos en el ámbito científico ó tecnológico, con la expectativa de que contribuyan a desarrollar, fortalecer ó mejorar la capacidad competitiva de las personas que la encargan. Se considerarán actividades de desarrollo aquellas que signifiquen la aplicación de los resultados de la investigación ó la adaptación de cualquier conocimiento científico o tecnológico, cuando se relacionen con oportunidades comerciales o productivas. Esto con la expectativa de que contribuyan a desarrollar, fortalecer o mejorar la capacidad competitiva de quien lo encarga.

No se considerarán actividades de investigación o desarrollo las consistentes en:

- 1.-Pruebas y evaluaciones, una vez que un prototipo se transforma en un material, producto o proceso comercializable, que tengan como fin inmediato su inserción en el mercado;
- 2.-Las mejoras, adaptaciones y análisis de carácter rutinario, repetitivo o menor aplicadas en materiales, productos, servicios o procesos, aunque en ellos se utilice tecnología;



## CAPÍTULO II: GASTOS DEFINIDOS EXPLÍCITAMENTE EN EL ARTÍCULO 31 DE LA LIR

- 3.-Modificaciones estéticas o menores de aplicaciones ya existentes para diferenciarlas de otras;
- 4.-Los cambios periódicos o de temporada de materiales, productos o procesos;
- 5.-La promoción de aquello que sea resultado de investigación o desarrollo;
- 6.-La adquisición de propiedad intelectual o industrial cuando ésta se incluya en el objeto principal de las labores de investigación o desarrollo, y
- 7.-La constitución de propiedad intelectual o industrial que pudiere resultar de labores de investigación o desarrollo.

También en su artículo N° 1 define a los centros de investigación y señala que son las entidades que formen parte integrante o dependan de una universidad, o las entidades que formen parte de personas jurídicas constituidas en Chile, o las personas jurídicas constituidas en Chile; cuya actividad principal consista en la realización de labores de investigación o desarrollo. Se debe proceder a realizar un contrato de investigación y desarrollo de prestación de servicios suscrito entre un contribuyente de aquellos a que se refiere el artículo 5° de esta ley y el representante legal de un centro de investigación registrado en la Corporación de Fomento de la Producción (CORFO), o de la persona jurídica patrocinante, que tenga por objeto la realización o ejecución, por parte del centro de investigación, de actividades de investigación o desarrollo, o ambas, este contrato dará derecho a los beneficios tributarios.

De conformidad con la ley en comento y la Circular N° 61 del 17 de octubre del 2008 que contiene el tratamiento tributario de las inversiones privadas efectuadas en investigación y desarrollo los contribuyentes que tienen derecho al crédito tributario, de acuerdo a lo establecido por el artículo 5° de la ley N° 20.241, los contribuyentes de primera categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que declaren su renta efectiva determinada según contabilidad completa. Estos contribuyentes tendrán derecho a un crédito contra el impuesto de primera categoría del ejercicio, equivalente al 35% del total de los pagos en dinero efectuados conforme a los contratos de investigación y desarrollo, debidamente certificados por CORFO, aun cuando las actividades de investigación o desarrollo realizadas



## CAPÍTULO II: GASTOS DEFINIDOS EXPLÍCITAMENTE EN EL ARTÍCULO 31 DE LA LIR

en virtud de dichos contratos de investigación y desarrollo no se relacionen directamente con su giro. El monto del crédito a que tendrá derecho el contribuyente en cada ejercicio no podrá exceder de un 15% de su ingreso bruto anual determinado de conformidad a lo dispuesto en el artículo 29 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, ni el equivalente a cinco mil unidades tributarias mensuales, de acuerdo al valor de dicha unidad al término del ejercicio respectivo. El crédito establecido en este artículo se imputará contra el impuesto de primera categoría que grava las rentas del ejercicio en que se produjeron los pagos efectivos bajo los contratos de investigación y desarrollo respectivos. En caso de producirse un remanente de crédito, éste no dará derecho a devolución, pero podrá imputarse contra el impuesto de primera categoría que corresponda pagar en los ejercicios posteriores, debidamente reajustado. El crédito se calculará considerando el monto de los pagos efectuados en el ejercicio en virtud de los contratos de investigación y desarrollo, actualizados conforme a la variación del índice de precios al consumidor experimentada en el período comprendido entre el último día del mes anterior al del pago efectivo y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio.

En la antigua disposición el monto total del desembolso era un gasto aceptado, ahora con la actual disposición legal es considerado gasto aceptado aquella parte que no constituya crédito, aún cuando las actividades de investigación o desarrollo realizadas en virtud de dichos contratos de investigación y desarrollo no se relacionen directamente con su giro.

### **No tienen derecho al crédito:**

- Los contribuyentes de la Primera Categoría que declaren sus rentas en dicha categoría mediante una contabilidad simplificada o acogidos a un régimen de renta presunta, como también aquellos clasificados en la Segunda Categoría y los afectos a los impuestos Global Complementario o Adicional de la Ley de la Renta.
- Por expresa disposición del artículo 4° de la Ley N° 20.241, no podrán acogerse a los beneficios que establece dicha ley, dentro de los cuales se comprende el crédito tributario que se analiza, los contribuyentes que se encuentren relacionados, en los términos establecidos en el artículo 100 de la Ley N° 18.045, con los Centros de Investigación Registrados, y con los cuales se han celebrado los correspondientes contratos de investigación y desarrollo.



## CAPÍTULO II: GASTOS DEFINIDOS EXPLÍCITAMENTE EN EL ARTÍCULO 31 DE LA LIR

De acuerdo al artículo 3 de la ley 20.154, los contribuyentes, que deseen acogerse o hacer uso de los beneficios que se establecen en esta ley, deberán celebrar, por escrito, con los centros de investigación registrados, un contrato de investigación y desarrollo por montos superiores al equivalente a 100 UTM al momento de su celebración.

El art. 10 de la Ley en análisis establece una multa a la que se pueden ver expuestos los contribuyentes en el caso que, individualmente o concertados, proporcionaren antecedentes, informes o declaraciones maliciosamente falsas o incompletas con el objeto de obtener la inscripción o mantenerse en el Registro, la certificación de un contrato de investigación y desarrollo o de impetrar el beneficio tributario a que se refiere esta ley, según corresponda, serán sancionados con las penas que se establecen en el inciso primero del artículo 97, N° 23, del decreto ley N° 830, de 1974, sobre Código Tributario.

Como esta Ley es reciente, el servicio de impuestos internos solo se pronunciado a través de Circular N° 61 del 17 de octubre del 2008 que contiene el tratamiento de las inversiones privadas efectuadas en investigación y desarrollo, por lo tanto la Ley 20.141 y la Circular N° 61 ambas del año 2008, son la únicas fuentes de información a obtener para saber de los requisitos, montos de créditos y topes de la franquicia tributaria.

### **15.- LOS GASTOS POR REMESAS AL EXTERIOR**

El inciso duodécimo del artículo 31 señala “Los pagos que se efectúen al exterior por los conceptos indicados en el inciso primero del artículo 59 de esta ley (son de aquellos por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías no calificadas de técnicas, y otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías o cualquier forma de remuneración), hasta por un máximo de 4% de los ingresos por ventas o servicios, del giro, en el respectivo ejercicio.

El límite establecido en el inciso anterior no se aplicará cuando, en el ejercicio respectivo, entre el contribuyente y el beneficiario del pago no exista o no haya existido relación directa o indirecta en el capital, control o administración de uno u otro. Para que sea aplicable lo dispuesto en este inciso, dentro de los dos meses siguientes al del término del ejercicio respectivo, el contribuyente o su representante legal, deberá formular una declaración



CAPÍTULO II: GASTOS DEFINIDOS EXPLÍCITAMENTE EN EL ARTÍCULO 31 DE LA LIR

jurada en la que señale que en dicho ejercicio no ha existido la relación indicada. Esta declaración deberá conservarse con los antecedentes de la respectiva declaración anual de impuesto a la renta, para ser presentada al Servicio cuando éste lo requiera. El que maliciosamente suscriba una declaración jurada falsa será sancionado en conformidad con el artículo 97, número 4, del Código Tributario.

Tampoco se aplicará el límite establecido en el inciso primero de este número, si en el país de domicilio del beneficiario de la renta esta se grava con impuestos a la renta con tasa igual o superior a 30%. El Servicio de Impuestos Internos, de oficio a petición de parte verificará los países que se encuentran en tal situación.

Para determinar si los montos pagados por los conceptos indicados en el inciso primero de este número se encuentran o no dentro del límite allí indicado, deberán sumarse en primer lugar todos los pagos que resulten de lo dispuesto en los incisos segundo y tercero. Los restantes pagos se sumarán a continuación de aquéllos.”

Este numeral que estamos analizando rige desde 01/01/98

De acuerdo a la Circular N° 61, de 15.10.1997, podemos señalar las siguientes instrucciones:

**a) Pagos que quedan regulados por el N° 12 del artículo 31**

Como ya se mencionó los pagos que quedan regulados por este numeral son efectuados al exterior por los conceptos a que se refiere el inciso primero del artículo 59 de la Ley de la Renta, esto es, por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías no calificadas de técnicas, y otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías o cualquier forma de remuneración.

Dichos pagos se aceptarán como gasto sólo hasta un monto máximo equivalente al 4% de los ingresos anuales por venta o servicios del giro ordinario de la empresa, percibidos o devengados, durante el ejercicio comercial respectivo, independientemente si dichos desembolsos han incidido o no en el costo de los bienes o servicios que constituyen los ingresos brutos del giro.



## CAPÍTULO II: GASTOS DEFINIDOS EXPLÍCITAMENTE EN EL ARTÍCULO 31 DE LA LIR

Se entiende por ingresos brutos del contribuyente, todos aquellos que provienen de la actividad habitual o normal que realiza según su objeto social, vale decir, en términos contable financiero, su activo realizable, excluyendo de dichos ingresos todos aquellos que sean extraordinarios o esporádicos, como son los originados en venta del activo inmovilizado, en inversiones en capitales mobiliarios, ganancias de capital, etc., en la medida que sean ajenos al giro comercial que caracteriza a la empresa. Las referidas ventas o servicios se consideran a su valor nominal, ya que la norma que reglamenta esta deducción no dispone una actualización para la aplicación de dicho límite.

### **b) casos en los que no se aplica el límite del 4%**

El límite del 4% antes comentado no se aplicará:

#### **b.1) Relación entre pagador y beneficiario**

Cuando en el ejercicio comercial respectivo, entre el contribuyente y el beneficiario del pago no exista o no haya existido una relación directa o indirecta en el capital, control o administración de uno u otro.

Para el cumplimiento de lo anterior, dentro de los dos meses siguientes al término del ejercicio comercial respectivo (hasta el último día de febrero), el contribuyente o su representante legal, según corresponda, deberá confeccionar en duplicado una declaración jurada simple y presentarla en la Dirección Regional correspondiente a su domicilio, en la cual se señale expresamente que en dicho ejercicio no ha existido la relación antes indicada.

Se entenderá que existe relación directa o indirecta en el capital, control o administración de una u otra empresa cuando se den los presupuestos descritos en los artículos 86 y 87 de la Ley 18.046 de Sociedades Anónimas (sociedades filiales, con un 50% de participación, y sociedad coligada, con un 10 %) y en el artículo 97 de la Ley 18.045, los cuales el SII hace extensivos también a los contribuyentes individuales y a cualquier tipo de sociedad.



### **b.2) Tributación del país del beneficiario con tasa igual o superior al 30%**

En estos casos, el Ministerio de Hacienda, de oficio o a petición de los interesados, establecerá mediante Decreto Supremo dictado al efecto, la lista de países que se encuentren en la situación antes comentada

La disposición entrega al Servicio de Impuestos Internos dos alternativas para verificar el cumplimiento del requisito que ella establece para los efectos de no aplicar el límite que contempla en su inciso primero, esto es, que tal verificación la podrá efectuar de oficio o a petición de parte, mediante cualquiera de las dos modalidades que contiene dicho precepto legal.

En todo caso, los contribuyentes que deseen acogerse a lo dispuesto por tal normativa deberán acreditar ante el SII, con los documentos que corresponda, debidamente legalizados de conformidad al procedimiento que establece al artículo 345 del Código de Procedimiento Civil cuando se trate de instrumentos públicos otorgados en el extranjero, que en el país del domicilio del beneficiario de la renta ésta se grava con un impuesto a la renta, con tasa igual o superior a un 30%, caso en el cual no será aplicable el límite del 4% que establece la norma en referencia en su inciso primero.



CAPÍTULO II: GASTOS DEFINIDOS EXPLÍCITAMENTE EN EL ARTÍCULO 31 DE LA LIR

Lo anterior se puede graficar a través del siguiente ejemplo extraído de la Circular N° 61 en comento.

A.- ANTECEDENTES:

• Monto anual de ventas y servicios del giro de la empresa, sin reajuste	.....	\$ 200.000.000
• Total pagos efectuados al exterior por los conceptos a que se refiere el inciso primero del Artículo 59 de la Ley de la Renta, sin reajuste	.....	\$ 17.000.000
• Pagos anuales por los conceptos antes indicados que no quedan sujetos al límite del 4%, por no existir relación directa o indirecta entre la empresa pagadora de la renta y el beneficiario de la misma, sin reajuste	.....	\$ 3.000.000
• Pagos anuales por los conceptos antes señalados que no quedan sujetos al límite del 4%, por estar las rentas afectas en el exterior a un impuesto superior o igual a un 30%, sin reajuste	.....	\$ 2.000.000
• Pagos anuales por los conceptos antes señalados que quedan sujetos al límite del 4% por no cumplir las condiciones anteriores, sin reajuste	.....	\$ 12.000.000



CAPÍTULO II: GASTOS DEFINIDOS EXPLÍCITAMENTE EN EL ARTÍCULO 31 DE LA LIR

B.- DESARROLLO.

b.1) Determinación límite del 4%

Monto anual nominal de ventas y servicios:	\$ 8.000.000
\$ 200.000.000 x 4% =	-----

b.2) Imputación de pagos al límite del 4%

Monto límite	..... \$ 8.000.000
--------------	--------------------

Menos: a) Pagos no afectos al límite del 4%, por no existir relación.	..... \$ (3.000.000)
---	----------------------

b) Pagos no afectos al límite del 4% por estar afectos a impuestos en el exterior	..... <u>\$ (2.000.000)</u>
---	-----------------------------

Subtotal	..... \$ 3.000.000
----------	--------------------

c) Pagos restantes afectos al límite del 4%.	..... <u>\$ (12.000.000)</u>
	\$ (9.000.000)

Exceso no aceptado como gasto tributario	-----
--	-------

En el caso del ejemplo planteado, sólo se aceptará como gasto por concepto de los desembolsos sujetos al límite del 4% a que se refiere el inciso primero del Artículo 59 de la Ley, la suma de \$ 3.000.000, equivalente al saldo del límite del 4% que ha quedado después de imputar los desembolsos no sujetos al referido límite.

Los excesos de gastos que resulten de las imputaciones anteriores, constituirán un gasto rechazado de aquellos a que se refiere el Artículo 33, No. 1 de la Ley de la Renta, y por lo tanto, deberán agregarse al resultado del balance (Utilidad o Pérdida), debidamente reajustados cuando se trate de un desembolso efectivo, de acuerdo a la modalidad establecida en el No. 3 del Artículo antes mencionado, para los efectos de su afectación con el impuesto de Primera Categoría. Para los fines de determinar a qué mes del período



## CAPÍTULO II: GASTOS DEFINIDOS EXPLÍCITAMENTE EN EL ARTÍCULO 31 DE LA LIR

comercial corresponden los excesos de gastos determinados y su respectivo agregado reajustado a la renta líquida imponible del impuesto de Primera Categoría, se utilizará para tales fines el método FIFO, vale decir, al saldo del límite del 4% (descontado previamente del monto total de dicho límite los gastos no sujetos a dicha regulación), se le imputarán los primeros gastos incurridos en el Ejercicio por los conceptos a que se refiere el inciso primero del Artículo 59 de la Ley, de acuerdo a la fecha en que éstos fueron desembolsados o adeudados, hasta cubrir dicho saldo, y los gastos restantes o la parte de ellos que resulten de la citada imputación, cuando se trate de desembolsos efectivos quedarán sujetos a la reajustabilidad dispuesta en el No. 3 del Artículo 33 de la LIR.

Los gastos comentados, además de no sobrepasar su monto del límite establecido por la Ley, deben cumplir con todos los requisitos y condiciones que contempla como norma general, el inciso primero del Artículo 31 de la Ley de la Renta.



## CAPÍTULO 3

# “CRITERIOS PARA CALIFICAR LA ACEPTACIÓN DE UN GASTO”

En el presente capítulo se definirán criterios que se deberán tener presentes al momento de calificar un gasto como necesario para producir la renta. Se analizará la ley como también se revisaran los pronunciamientos del fiscalizador tributario y a su vez daremos nuestra opinión de los requisitos para calificar la aceptación de un gasto.

Para mejor comprensión de los criterios se simularán casos que ejemplifican los parámetros para la aceptación de un desembolso, se analizarán todos los criterios indicando situaciones de fácil comprensión para todos los usuarios que necesiten interiorizarse en el tema.



## 1.-CRITERIOS PARA CALIFICAR ACEPTACIÓN DE UN GASTO

Tal como lo mencionamos en el capítulo I, el gasto debe cumplir los requisitos establecidos en el artículo 31 de la LIR, para su aceptación tributaria, estos son:

- a) Necesario para producir la renta.

De acuerdo a lo investigado podemos inferir que la frase anterior se refiere a que el gasto incurrido debe relacionarse directamente con la actividad que desarrolla la empresa, que ayude a generar un posible ingreso futuro y que la técnica contable lo haya definido como gasto. Este desembolso para ser considerado necesario debe ser inevitable, imprescindible u obligatorio, es decir, si es que no se realiza la erogación no será posible obtener un posible ingreso.

- b) Pagados o adeudados durante el ejercicio.
- c) Acreditación fehaciente.

Además el SII también se ha pronunciado, en conformidad con el artículo en análisis, a través de diversos Oficios y Circulares como por ejemplo el Oficio N° 1.871 del 23 de Mayo del 2006 o en la Circular N° 56 del 08 de Noviembre del 2007, y ha establecido que para que un gasto pueda ser calificado de necesario para producir la renta y, por consiguiente, susceptible de ser rebajado en la determinación de la RLI de primera categoría, debe reunir los siguientes requisitos copulativos:

- a) Que se relacione directamente con el giro o actividad que se desarrolla.

El Diccionario Contable Básico del SII que se encuentra en su sitio Web señala que debemos entender Giro comercial, desde el punto de vista de las empresas, la actividad económica desarrollada.



CAPÍTULO III: CRITERIOS PARA CALIFICAR LA ACEPTACIÓN DE UN GASTO

- b) Que se trate de gastos necesarios para producir la renta, entendiéndose esta expresión en el sentido de lo que es menester, indispensables o que hace falta para un determinado fin, contraponiéndose a lo superfluo. En consecuencia, el concepto de gasto necesario debe entenderse que aquellos desembolsos de carácter inevitables u obligatorios, considerándose no sólo la naturaleza del gasto, sino además de su monto, es decir, hasta que cantidad el gasto ha sido necesario para producir la renta del ejercicio anual, cuya renta líquida imponible se está determinado;
- c) Que no se encuentre ya rebajado como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta;
- d) Que el contribuyente haya incurriendo efectivamente en el gasto, sea que este se encuentre pagado o adeudado al término de ejercicio. De este modo, para el debido cumplimiento de este requisito, es menester que el gasto tenga su origen en una adquisición o prestación real o efectiva y no en una mera apreciación del contribuyente ;
- e) Por último, que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante en Servicio de Impuestos Internos, es decir, el contribuyente debe probar la naturaleza, necesidad y efectividad y monto de los gastos con los medios probatorios de que disponga, pudiendo el Servicio impugnarlos, si por razones fundadas no se estimaren fehacientes.

El SII no puede prescindir de la contabilidad, presentada por el contribuyente mientras esta sea fidedigna, ya que sobre el contribuyente recae el peso de la prueba. Servirán como medios de pruebas para el SII, los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la Ley establezca siempre que sean necesarios u obligatorios para el contribuyente. Recordemos que se entiende por contabilidad fidedigna aquellos registros que son llevados de acuerdo a las normas legales y reglamentarias vigentes registradas fiel y cronológicamente por su verdadero monto. Todo contribuyente que cumpla con las exigencias materiales y formales de la contabilidad fidedigna, puede exigir que el servicio



## CAPÍTULO III: CRITERIOS PARA CALIFICAR LA ACEPTACIÓN DE UN GASTO

no prescinda de ellas al momento de efectuar la revisión esto en concordancia con el inciso segundo del artículo 21 de Código Tributario.

Para acreditar que los registros llevados por el contribuyente en sus libros de contabilidad, es imprescindible, que sean respaldados por documentación, que debe estar en poder de los contribuyentes para respaldar la veracidad de sus registros en caso de que sean fiscalizados y de este modo tener los medios probatorios necesarios. Los libros deben estar timbrados por el SII y cumplir los requisitos que la leyes le impongan, así por ejemplo el Código Comercio obliga a todos los comerciantes en su artículo N° 25 a llevar para su contabilidad y correspondencia libros como lo son: el libro diario; el libro mayor o de cuentas corrientes; el libro de balances. Y en su Art. N° 26 señala que tales libros deberán ser llevados en lengua castellana. Los documentos para poder utilizarlos para acreditar gastos deben cumplir con las características específicas de las leyes dependiendo de la operación en cuestión. A continuación se individualizara la documentación usada generalmente por los contribuyentes en la mayoría de sus operaciones, pues la documentación para acreditar un desembolso va a depender de la operación que se esté realizando, sin desconocer que puedan existir otros documentos:

**Acreditación de la factura:** Que emitan los vendedores o prestadores de servicios y que sirvan para acreditar los gastos deben emitirse en triplicado y el original y segunda copia o copia adicional se entregaran al cliente para que pueda utilizarla como gasto en estos casos, debiendo conservarse la primera copia en poder del vendedor o prestador del servicio para su revisión posterior por el Servicio de Impuestos Internos, deben ser numeradas en forma correlativa y timbradas por el SII (formulario N° 3230). Indicar el nombre completo del contribuyente emisor, número de Rol Único Tributario, dirección del establecimiento, comuna o nombre del lugar, según corresponda, giro del negocio, y contener otros requisitos que determine la Dirección Nacional de Impuestos Internos, también, deberán ir los mismos datos de identificación del comprador, es importante mencionar que en caso de error de identificación estos se corrigen mediante una Nota de Crédito sin valores, la factura también deberá señalar la fecha de emisión, el detalle de la mercadería transferida o naturaleza del servicio, precio unitario y monto de la operación, el



## CAPÍTULO III: CRITERIOS PARA CALIFICAR LA ACEPTACIÓN DE UN GASTO

detalle de las mercaderías y el precio unitario podrán omitirse, cuando se hayan emitido oportunamente las correspondientes guías de despacho, también deberán indicar separadamente la cantidad recargada por concepto de impuesto, cuando esto proceda, indicar las condiciones de venta (al contado, al crédito, mercadería puesta en bodega del vendedor o comprador, etc.), incluirá también número y fecha de la guía de despacho cuando corresponda. Todas estas disposiciones anteriores están en concordancia con la letra A del artículo 69 del Reglamento de IVA. La factura también deberá estar vigente para poder utilizarla como gasto, este corresponde a unos de los documentos más comúnmente utilizadas en las operaciones de la empresa, para acreditar los gastos.

**Acreditación de las boletas:** también constituyen documentos fehacientes si respaldan gastos menores pagados mediante el fondo fijo de la empresa, en la medida que cumplan con los requisitos dispuestos en el Artículo 31 de la Ley sobre Impuestos a la Renta. Estas deben emitirse en duplicado, la primera copia se entregará al cliente, debiendo conservarse el original en poder del vendedor, deben ser numeradas en forma correlativa y timbradas por el SII. Indicar el nombre completo del contribuyente emisor, número de Rol Único Tributario, dirección del establecimiento, comuna o nombre del lugar, según corresponda, giro del negocio, y contener otros requisitos que determine la Dirección Nacional de Impuestos Internos, también deberá señalar la fecha de emisión, tratándose de las boletas que se emitan en forma manuscrita deberá señalarse el mes de emisión mediante el uso de las palabras o números árabes corrientes, los vendedores y prestadores de servicios que, por el giro de sus negocios transfieran especies o presten servicios afectos y exentos establecidos en la Ley de IVA, deberán indicar separadamente los montos de las operaciones del las boletas que emitan, las boletas también deben indicar el monto de la operación. Todas estas disposiciones anteriores en concordancia con la letra B del artículo 69 del Reglamento de IVA.



## CAPÍTULO III: CRITERIOS PARA CALIFICAR LA ACEPTACIÓN DE UN GASTO

**Acreditación boletas de honorarios:** Respecto de las boletas de honorarios emitidas prestadores de los servicios profesionales respectivos, ellas deben indicar la naturaleza del servicio prestado, requisito exigido en la Res. Ex. N° 1414, de 1978, del S.I.I. Asimismo, dichos documentos deben contener la firma de las personas que los emitieron, cumpliendo con ello las exigencias que contemplan los artículos 1702 del Código Civil y 346 del Código de Procedimiento Civil, y tener por tanto de valor probatorio y relevancia jurídica.

**Acreditación de la donación:** Debe acreditarse su procedencia en los términos que lo establece la ley particular que la reglamenta, que generalmente para los efectos de fiscalización por parte del Servicio de Impuestos Internos, los donatarios deben acreditar la recepción de dichas donaciones, a través de un certificado emitido al donante. Este certificado generalmente debe tener el título de la donación, identificando al donante, el monto de la donación, la fecha de ella y el destino que se le va a dar. Si el donatario emite un certificado por donaciones que no cumplen los requisitos de esta ley, ni se destinan a los fines citados en la misma, este generalmente dependiendo el tipo de donación será responsable de pagar al fisco el Impuesto equivalente al crédito utilizado por el donante, incluyendo los intereses, reajustes y multas pertinentes.

De acuerdo a la Circular N° 8 del 2000 existen instrumentos para justificar inversiones, gastos y desembolsos. Los Instrumentos se definen en un sentido amplio como todo medio escrito en que se consigne un hecho. Conforme a esto, caerían dentro de esta denominación los libros de contabilidad, las facturas, boletas, contratos, escrituras, declaraciones de impuestos, etc. Los instrumentos admiten diversas clasificaciones, pero, para los efectos de nuestro análisis, sólo nos ocuparemos de aquella que distingue entre instrumentos públicos y privados.



### **Instrumentos públicos**

Según el artículo 1699 del Código Civil "Instrumento público o auténtico es el autorizado con las solemnidades legales por el competente funcionario".

Conforme a la definición, un instrumento público debe cumplir dos requisitos:

- a.- Que haya sido autorizado por funcionario competente.
- b.- Que en su otorgamiento se cumplan las formalidades establecidas por la ley.

Una especie de instrumento público, es la escritura pública, que es la otorgada ante escribano o notario e incorporada en un protocolo o registro público. Por lo tanto para acreditar un gasto esta escritura debe ser autorizada ante notario y debe cumplir las formalidades establecidas por la Ley.

Debe tenerse presente que no cualquier documento emanado de un funcionario que actúa dentro de su competencia debe calificarse como instrumento público, ya que se exige además que la intervención del funcionario tenga por objeto "autorizarlo". De no darse este último elemento, estaríamos en presencia de un documento que podríamos llamar "oficial", cuyo valor probatorio analizaremos por separado.

Los documentos oficiales, que podemos definir como aquellos que para satisfacer necesidades públicas se expiden o firman por un funcionario público en su carácter de tal (no se "autorizan"), además de estar amparados por la presunción de verdad de toda declaración, se encuentran revestidos por la presunción de legitimidad de los actos del Estado, razón por la cual, atento a su naturaleza y circunstancias específicas, pueden bastarse a sí mismo para probar el hecho o acto de que dan cuenta.



### **Instrumentos privados**

En una acepción restringida, son instrumentos privados los otorgados por los particulares sin intervención de funcionario público en su calidad de tal, que testimonian actos o contratos, es decir, dan cuenta de la creación, existencia, modificación o extinción de una obligación. Por regla general se exige que el instrumento privado esté firmado por los otorgantes, porque la firma es el signo que demuestra que se aprueba o hace propio lo escrito.

Estos contratos deben contener a lo menos la individualización de las partes, lugar o ciudad donde se prestara el servicio, fecha en que se celebra, naturaleza del servicios, motivo o razón que lo origina, monto, forma y periodo de pago, duración del contrato y la firma de las partes contratantes, así como indicaciones específicas dependiendo del tipo de contrato. Podemos citar a modo de ejemplo contrato de trabajo, de arriendo, de compraventa, de leasing o leaseback, etc.

No obstante lo anterior, hay documentos que si bien no son instrumentos privados en la acepción técnica y restrictiva de estas palabras, por no estar firmados y/o no testimoniar un acto jurídico, constituyen formalidades testificativas, que en caso de no estar discutida su autenticidad pueden establecer la prueba de un hecho relevante. Por ejemplo, una cartola de cuenta corriente u otros documentos bancarios, a pesar de no estar firmados, pueden reflejar el traspaso o mantención de los fondos que luego derivaron en la inversión. Asimismo, el Servicio ha reconocido eficacia a las facturas de compra o venta de dólares para justificar en materia de inversiones, transacciones de la moneda extranjera efectuadas en el mercado informal, a pesar de no ser instrumentos privados en el sentido estricto de la definición, resulta indiferente para establecer su valor probatorio el hecho de que hayan sido otorgados en Chile o el extranjero.

El instrumento público posee una ventaja respecto del privado, pues además de la presunción de autenticidad que nace de toda declaración, la certidumbre acerca de su fecha, otorgamiento y contenido, dan lugar a una serie de indicios que apreciados soberanamente por la unidad revisora o el tribunal, pueden llegar a configurar, dependiendo de las



## CAPÍTULO III: CRITERIOS PARA CALIFICAR LA ACEPTACIÓN DE UN GASTO

circunstancias particulares del caso, plena prueba de la verdad de las declaraciones hechas en el documento por la parte que lo presenta.

Podemos señalar que de acuerdo a lo investigado, la persona que exhibe un instrumento público no necesita probar que es auténtico, toda vez que ello se presume por la circunstancia de haber intervenido en su otorgamiento un funcionario público. Luego, si el Servicio pretende impugnarlo, debe probar su falsedad. En cambio, si un contribuyente acompaña un instrumento privado, que el Servicio por algún motivo fundado estima que puede ser falsificado, corresponderá probar la autenticidad del documento a la persona que lo hace valer.

Respecto de los gastos incurridos en el extranjero se acreditarán con los correspondientes documentos emitidos en el exterior de conformidad a las disposiciones legales del país respectivo, siempre que conste en ellos, a lo menos, la individualización y domicilio del prestador del servicio o del vendedor de los bienes adquiridos según corresponda, la naturaleza u objeto de la operación y la fecha y monto de la misma. El contribuyente deberá presentar una traducción al castellano de tales documentos cuando así lo solicite el Servicio de Impuestos Internos. Aun en el caso que no exista el respectivo documento de respaldo, la Dirección Regional podrá aceptar la deducción del gasto si a su juicio éste es razonable y necesario para la operación del contribuyente, atendiendo a factores tales como la relación que exista entre las ventas, servicio, gastos o los ingresos brutos y el desembolso de que se trate de igual o similar naturaleza, de contribuyentes que desarrollen en Chile la misma actividad o una semejante, lo anterior en concordancia con el N°2 del artículo 31 de la Ley de la Renta. Respecto de una importación estas operaciones de comercio exterior requieren que el importador registre su empresa ante la Dirección General Impositiva (DGI), el Banco de Previsión Social (BPS) y el Banco de Seguros del Estado (BSE). De conformidad con lo establecido en el Decreto N° 312 de 3 de noviembre de 1998, las operaciones de importación de mercancías deberán declararse ante la Dirección Nacional de Aduanas mediante el Documento Único Aduanero (DUA).



## CAPÍTULO III: CRITERIOS PARA CALIFICAR LA ACEPTACIÓN DE UN GASTO

Respecto de la importación de elementos que puedan constituir gastos esta deberá venir con la documentación que acredita la transacción siendo generalmente factura o documentos similares y como se dijo anteriormente cumpliendo con las leyes del país de origen, siempre que conste en ellos, a lo menos, la individualización y domicilio del prestador del servicio o del vendedor de los bienes adquiridos según corresponda, la naturaleza u objeto de la operación y la fecha y monto de la misma. El contribuyente deberá presentar una traducción al castellano de tales documentos cuando así lo solicite el Servicio de Impuestos Internos lo anterior en concordancia con el inciso segundo del artículo 31 de la LIR.

Después que un desembolso a cumplido los requisitos del artículo 31 de la LIR y los parámetros establecidos por el Administrador Tributario para calificar un gasto de aceptado, es decir, se determina que el gasto es necesario para producir la renta, que se relaciona con la actividad que desarrolla la empresa, es imprescindible y u obligatorio, que se acredita mediante documentación fehaciente, el S.I.I. además sostiene que debe considerarse no solo la naturaleza del gasto, sino también su monto, para determinar el carácter de que tratamos, siguiendo al S.I.I. entonces, la esencia o naturaleza del gasto o una cuantía puede determinar su aceptación, es aquí donde surge la pregunta ¿Cuál el monto que se acepta como razonable?

Mediante una entrevista realizada al Docente de la Universidad del Bío- Bío y también fiscalizador del SII, Señor Wilson Henríquez, nos señaló que para determinar la cuantía del monto razonable, ésta dependía de varios factores como, el valor corriente en plaza o el valor de mercado, pues el fiscalizador debe corroborar, lo que el vendedor le proporcionara al adquirente del bien o servicio no sea de un valor inferior a lo que está en plaza. Pero también debe corroborar que el gasto no sea de un monto exagerado, para la empresa que incurrió el desembolso, pues puede que no se trate de una gran empresa y el desembolso sea de proporciones elevadas para la compañía.



## CAPÍTULO III: CRITERIOS PARA CALIFICAR LA ACEPTACIÓN DE UN GASTO

De acuerdo al artículo 64 del Código Tributario el SII tiene la facultad de tasar la base imponible, cuando el precio o valor asignado al objeto de la enajenación de una especie mueble, corporal o incorporeal, o al servicio prestado sirva de base o sea uno de los elementos para determinar un impuesto, el Servicio, sin necesidad de citación previa, podrá tasar dicho precio o valor en los casos en que éste sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación.

Otro factor para ver si se trata de un monto razonable es la circunstancia que originó que se hiciera desembolso, ósea, el hecho que ocasionó que se produjera el desembolso. Cabe mencionar que cada gasto que incurre la empresa debe tenerse muy claro el objetivo que se persigue, cual es la necesidad que se va suplir, la forma de realizarla y la duración que va tener, para cumplir con la necesidad el contribuyente debe tomar una alternativa, la cual debe ajustarse a la realidad de la empresa, pero también que sea acorde con las expectativas de la misma, además que se tenga la convicción que el gasto ayudara a generar ingresos, es decir que la administración tenga los argumentos necesarios para sustentar que el desembolso es necesario, debido a que existe una razón de negocio detrás de él. Esto debe verse caso a caso, porque lo que puede ser razonable para una organización, puede que no lo sea para otra y viceversa.

Y el último factor, que también tiene gran importancia, es el lugar donde se realiza el desembolso, pues la ubicación nos da la referencia para ver los valores del entorno o mercado si estos son elevados o bajos. Esto se hace evidente en que no todos los lugares tienen las mismas condiciones, esto hace que se generen necesidades especiales pero que tienen su razón de ser así como lo son: las características climáticas, las distancias, el terreno en que están ubicadas, el nivel de aislamiento del lugar son aspectos relevantes a considerar al momento de verificar los gastos incurridos por las empresas, se debe considerar las diferencias evidentes de tener un negocio en una ciudad, a tener un negocio en una zona aislada o incluso de tener una empresa en la zona norte del país, al de tener una en la zona sur, todas ellas tienen características diferentes tan solo por la ubicación que tienen.



### CAPÍTULO III: CRITERIOS PARA CALIFICAR LA ACEPTACIÓN DE UN GASTO

Así por ejemplo, cuando un Restaurante necesita una camioneta para ser utilizada en las labores de compra de los insumos, se puede mencionar que este desembolso cumple la cualidad de necesario y con todos los demás requisitos para ser aceptado, es en esta instancia donde el administrador tributario debe verificar si el monto es elevado o bajo, también debe ver la circunstancia que originó el desembolso y el lugar donde se compra la camioneta, así por ejemplo una camioneta utilizada en la Ciudad de Chillán debiera ser un monto inferior a una camioneta utilizada por un Restaurante ubicado en la Termas de Chillán pues se necesita un vehículo con mayores cualidades para que pueda transportar los insumos para el local.

Por lo tanto, de conformidad con el artículo 31 de la LIR y los requisitos anteriormente señalados podemos concluir que para que un gasto pueda deducirse de la Renta Líquida Imponible y sea aceptado por el administrador tributario debe cumplir los siguientes requisitos:

- a) Necesario para producir la renta.
- b) Pagados o adeudado durante el ejercicio.
- c) Acreditación fehaciente.
- d) Que no se encuentre ya rebajado como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta.
- e) Valor de mercado.
- f) La circunstancia que origino que se hiciera desembolso.
- g) Lugar donde se realiza el desembolso



## 2.-EJEMPLOS PARA DEMOSTRAR LA ACEPTACIÓN DE UN GASTO

A continuación se presentarán casos que ejemplifican los criterios que hemos establecido como parámetros para la aceptación de un desembolso.

### Ejemplo 1

#### Necesario para producir la renta

El objetivo de este ejemplo es determinar si el desembolso puede ser rebajado como gasto en la medida que cumpla uno de los requisitos de ser necesario para producir la renta.

#### Caso

La empresa BCD Ltda., dedicada a la comercialización de Computadores, realiza las siguientes operaciones durante el mes de marzo del 2008.

- Compra 500 lápices en la suma de \$ 500.000, para la entrega con fines promocionales y/o publicidad según factura respectiva.

Se debe determinar si la operación constituye gasto aceptado para producir la renta.

Para el análisis de este ejemplo se debe recurrir al inciso 1º del Artículo 31 Ley de la Renta

#### Desarrollo

Para que los gastos sean necesarios sean aceptados para producir la renta deben cumplir con la premisa de ser necesarios para producir la renta. No existiendo una definición legal del concepto "necesario" y en vista que el SII ha hecho sinónimos de los términos "obligatorio" y "necesario", esta característica debe ser entendida como la vinculación potencial entre el gasto y los ingresos imposables de la empresa.



### CAPÍTULO III: CRITERIOS PARA CALIFICAR LA ACEPTACIÓN DE UN GASTO

En el caso del ejemplo se compraron lápices con el fin de publicitar el producto y con ello generar mayores ingresos, con ello se estaría cumpliendo con la característica de necesidad de los gastos, esto es, la vinculación potencial que tiene este desembolso con los ingresos que vaya a generar la empresa, lo que permitirá considerarlo como un gasto necesario para producir la renta.

#### **Conclusión**

De este ejemplo se puede extraer que para que un gasto sea considerado como aceptado debe cumplir con la premisa de ser necesario para producir la renta (ingreso).

#### **Ejemplo 2**

##### **Ejercicio correspondiente**

El propósito de este ejemplo es analizar el requisito del ejercicio o periodo correspondiente para determinar si un gasto es aceptado para producir la renta.

##### **Caso N°1**

La empresa JB Ltda., presenta la siguiente operación:

- 30.12.2008 Pago de la factura de la electricidad por \$ 150.000 en efectivo.

##### **Caso N°2**

La empresa STA Ltda., presenta las siguientes operaciones:

- 31.12.2008 la empresa provisiona el pago de la luz por la suma de \$ 250.000 por Diciembre 2008.
- 03.01.2009 llega la factura de electricidad que se paga en el mismo día por la suma de \$ 300.000 en efectivo.



### **Caso N°3**

La empresa JBC Ltda., presenta las siguientes operaciones:

- 03.01.2009 llega la factura de la electricidad que se paga en el mismo día por la suma de \$ 800.000 que corresponde al periodo 2008 (factura del 30.12.2008)

Se debe determinar si cada una de las operaciones constituye gasto aceptado para producir la Renta.

### **Desarrollo**

Los gastos pagados o adeudados por una empresa deben corresponder al período en que ellos efectivamente se producen, los que deberán tener, además, una directa relación con los beneficios obtenidos. Por lo tanto, aquellos egresos del periodo deben ser consumidos como gastos en ejercicios futuros, o los gastos que por su naturaleza no pueden ser amortizados de inmediato, permanecerán transitoriamente en el activo de la empresa hasta ser cargadas como pérdidas en el ejercicio que corresponda.

El desarrollo de cada uno de los casos es el siguiente:

#### **Caso N°1 Gasto del periodo:**

En este caso la electricidad de \$ 150.000 que es del periodo 2008 y pagado en el periodo 2008 constituye un gasto aceptado y con ello rebaja la Renta Líquida Imponible de primera categoría de este período.

#### **Caso N°2 Gasto del periodo pagado en el año siguiente**

Como el gasto fue provisionado el 2008, pero pagado en el 2009, su deducción corresponde en el año 2008 año en que se relaciona con el ingreso.

Corresponde su deducción en el año 2008 ya que su relación con el ingreso gasto pertenece a ese periodo.



### **Caso N°3 Gasto del 2008 pagado el 2009**

En este caso como se está pagando la luz del 2008 en el 2009, corresponde que sea rebajado como gasto aceptado del 2008 ya que en esta fecha se encontraría adeudado y además corresponde a ese período (debido a que este gasto estaría relacionado con los ingresos de ese año).

### **Conclusión**

De este ejemplo, podemos concluir que para que un gasto sea considerado como aceptado para producir la renta debe corresponder al período del cual se está generando la renta.

### **Ejemplo 3**

#### **Gastos no rebajados como costos**

El propósito de este ejemplo es determinar que un desembolso puede ser rebajado solamente como costo o gasto, según si este desembolso está relacionado directamente o no con la actividad productiva.

### **Caso**

La empresa ABC Ltda., presenta la siguiente operación:

- Incurrió en el gasto de luz de sus máquinas de producción de dulces árabes por \$ 600.000. según factura N° 5626



## **Desarrollo**

En el caso de estos desembolsos se debe recurrir al inciso 1° del Art. 31 de la LIR que señala:

“Que los gastos no estén rebajados en el cálculo de la renta bruta a que se refiere el artículo 30 de la Ley de la Renta”. En otras palabras no se aceptara su deducción, tanto para su naturaleza como por su monto, si ya estuvieren formando parte del costo directo de los bienes que se están vendiendo.

En el caso del ejemplo la luz relacionada con la producción de dulces corresponde a un gasto de fabricación, el cual deberá rebajarse de la RLI en esta calidad. No obstante lo anterior, en la medida que estos gastos generales de fabricación constituyan el elemento preponderante en el costo de los bienes producidos, podrán formar parte del costo directo, en lugar de ser rebajados como gastos del ejercicio correspondiente.

## **Conclusión**

Podemos señalar que en la medida que un gasto de fabricación represente un elemento relevante en el costo, podría pasar a ser un costo de los bienes producidos de conformidad con el artículo 30 de la LIR, el cual señala que se considera como costo directo el valor de la materia prima y la mano de obra como puede ser el caso de los gastos de fabricación siempre que constituyan un elemento importante en la fabricación del producto final, de lo contrario se trataría como un gasto de acuerdo al artículo 31 y serían rebajados como gasto del ejercicio.



## **Ejemplo 4**

### **Documentación fehaciente**

El objetivo de este ejemplo es determinar que un desembolso podrá ser rebajado como gasto, en la medida que se sustente con documentación fehaciente.

### **Caso**

La empresa ABC Ltda., dedicada a la comercialización de cervezas, realiza las siguientes operaciones durante el mes de febrero del 2008.

- Compra de 1000 copas en la suma de \$ 1.000.000 para entrega con fines promocionales y/o publicidad recibiendo la factura correspondiente N° 4556, por parte de la empresa que fabrica estos productos, Copas Ltda.

Se debe determinar si esta operación constituye gasto aceptado para producir la renta

Para el análisis de este ejemplo se debe recurrir al inciso 1° del artículo 31 de la Ley de la Renta.

### **Desarrollo**

Para que los gastos sean aceptados para producir la renta deben cumplir con el requisito de tener documentación fehaciente. El SII ha señalado que el contribuyente deberá probar la naturaleza, necesidad, efectividad y monto necesario de los gastos, pudiendo el SII calificar los medios probatorios ofrecidos, además, y dentro del concepto de gastos necesarios para producir la renta señalada anteriormente y que establece el artículo 31, se consideran todos aquellos registrados en la contabilidad de la empresa, que estén acreditados o justificados en forma fehaciente, es decir, contar o estar respaldados con medios probatorios que indiquen, su naturaleza necesidad efectividad y monto.



### CAPÍTULO III: CRITERIOS PARA CALIFICAR LA ACEPTACIÓN DE UN GASTO

En el caso del ejemplo como se compraron copas y la documentación que acredita esta operación es la factura, hay que analizar si este documento cumple con las disposiciones legales para poder acreditar gastos, los cuales son:

- Las facturas que emitan los vendedores o prestadores de servicios y que sirvan para acreditar los gastos deben emitirse en triplicado y el original y segunda copia o copia adicional se entregaran al cliente (en este caso La empresa ABC Ltda.) para que pueda utilizarla como gasto en estos casos, debiendo conservarse la primera copia en poder del vendedor o prestador del servicio para su revisión posterior por el Servicio de Impuestos Internos.
- Deben ser numeradas en forma correlativa y timbradas por el SII (formulario N° 3230).
- Indicar el nombre completo del contribuyente emisor, número de Rol Único Tributario, dirección del establecimiento, comuna o nombre del lugar, según corresponda, giro del negocio, y contener otros requisitos que determine la Dirección Nacional de Impuestos Internos, también, deberán ir los mismos datos de identificación del comprador, es importante mencionar que en caso de error de identificación estos se corrigen mediante una Nota de Crédito sin valores.
- La factura también deberá señalar la fecha de emisión, el detalle de la mercadería transferida o naturaleza del servicio, precio unitario y monto de la operación, el detalle de las mercaderías y el precio unitario podrán omitirse, cuando se hayan emitido oportunamente las correspondientes guías de despacho, también deberán indicar separadamente la cantidad recargada por concepto de impuesto,
- Cuando proceda, indicar las condiciones de venta (al contado, al crédito, mercadería puesta en bodega del vendedor o comprador, etc.),
- Incluirá también número y fecha de la guía de despacho cuando corresponda.
- La factura también deberá estar vigente para poder utilizarla como gasto.



## **Conclusión**

De este ejemplo podemos mencionar que un gasto será considerado como aceptado en la medida que cumpla con la documentación fehaciente que justifique el desembolso en análisis, en este caso la documentación que justificaba el gasto era la factura, por lo tanto esta debe cumplir con todos los requisitos legales y reglamentarios vigentes que impone el Reglamento de IVA en cuanto a sus contenidos de emisión, fondos impresos, también debe estar vigente, y estar contabilizados para poder utilizarla como gasto.

## **Ejemplo 5**

### **Gastos incurridos en el extranjero**

El objetivo de este ejemplo es ver en qué casos los gastos incurridos en el extranjero son considerados como gasto aceptado.

### **Caso**

La empresa DEF Ltda., presenta la siguiente operación:

- El día 06.01.2008 se incurre en un gasto de hotelería por los vendedores de la empresa, por un viaje realizado a Estados Unidos, por la suma de \$ 500.000 según factura N° 002232 emitido a nombre de la empresa DEF Ltda.

Se debe determinar si esta operación constituye un gasto aceptado.



## Desarrollo

Para que este desembolso incurrido en el extranjero sea aceptado como gasto debe acreditarse mediante las siguientes acciones:

- El documento emitido en el exterior, en este caso la factura de Estados Unidos cumple con las disposiciones legales del país.
- También de acuerdo a lo establecido por el inciso segundo del artículo 31 debe constar en ellos, a lo menos, la individualización y domicilio del vendedor de bienes adquiridos o prestador de servicios según corresponda, la naturaleza u objeto de la operación, la fecha y monto de la misma.
- El documento debe ser traducido al castellano, el contribuyente posee una traducción al español de la factura, realizada en el Instituto Chileno-Norteamericano, institución facultada para estos de tales fines, por el Servicio de impuestos Internos.
- El documento debe ser protocolizado por el Ministerio de Relaciones Exteriores del país de procedencia del documento, la factura ha sido legalizada por el Ministerio de relaciones exteriores de Estados Unidos.

## Conclusión

Podemos concluir que para que un gasto incurrido en el extranjero sea considerado como aceptado debe cumplir con los requisitos establecidos en el inciso segundo del artículo 31, es decir, el documento debe cumplir con las formalidades del país de origen, también debe traducirse al castellano, cuando así lo solicite el SII, además de ser protocolizado en el país de origen del documento en el Ministerio de Relaciones Exteriores.



## Ejemplo 6

### Determinación de la razonabilidad (circunstancia, lugar, valor de mercado)

El propósito de este ejemplo determinar si es razonable el desembolso incurrido y de esta forma ser aceptado el gasto y poder ser rebajado de la Renta Liquida Imponible.

#### Caso N°1

La sociedad los Manantiales Ltda., ubicada en la calle los Conquistadores N° 578 en la Ciudad de Chillán calle Libertad 738, se dedica a desarrollar la actividad de restaurante, la cual inicio sus actividades el 2 de Enero de 2005. Además posee una sucursal en las Termas de Chillán.

El restaurante adquirió dos camionetas nuevas, destinadas a las compras de mercadería y usos varios, exclusivos por parte del restaurante, ambas son adquiridas en el año 2006, la primera es una camioneta Toyota Hilux 4x2 doble cabina, 2.300 cc., 4 puertas, airbags, color blanco, alarma, bencinera su precio de adquisición es de \$ 6.800.000 y la otra camioneta es también una Toyota Hilux 4x4 doble cabina, 2.800 cc., doble tracción, airbags, 4 puertas, color rojo, bencinera su precio de adquisición es de \$ 11.000.000.

#### Caso N°2

La sucursal de la sociedad está ubicada en las Termas de Chillán, posee una Camioneta destinada a las compras de mercadería y usos varios exclusivos por parte del restaurante, fue adquirida el año 2007, es una Toyota Hilux 4x4 doble cabina, 2.800 cc., doble tracción, airbags, 4 puertas, color rojo, bencinera su precio de adquisición es de \$ 15.000.000.



## Desarrollo

### Caso N°1

Ambos vehículos son utilizados para el traslado de las mercaderías, compradas diariamente por el restaurante. El administrador tributario en una revisión acepta como gasto la camioneta Toyota Hilux 4x2 por considerar que es un gasto necesario, inevitable para la empresa, de valor de mercado razonable para la ciudad de Chillán, en cuanto a la circunstancia se aceptaría la erogación, pues la camioneta es utilizada para el traslado de las mercadería, pero en el caso de la camioneta Toyota Hilux 4x4 no lo considera así, pues si bien el restaurante por su tamaño, necesita dos camionetas, el valor de mercado es elevado, además, las características de la camioneta superan lo necesario para realizar la actividad de traslado de mercaderías, pues se necesita una de menor precio para satisfacer las necesidades del restaurante, además toma como antecedente que para realizar la misma labor el restaurante usa la camioneta Toyota Hilux 4x2 de menor precio y presta la misma utilidad teniendo un valor de mercado menor, además el contribuyente no argumenta circunstancias que justifiquen el mayor valor del vehículo, por lo cual rechaza el desembolso de la camioneta considera por considerarlo excesivo Toyota Hilux 4x4.

### Caso N°2

La sucursal de la sociedad está ubicada en las Termas de Chillán. En este caso el gasto de la camioneta Toyota Hilux 4x4 sería justificado por las siguientes razones:

Las condiciones del lugar en donde se ubica el restaurante, especialmente en invierno, por las características propias de su ubicación, donde se necesitan vehículos especiales con mayor potencia de motor y en consecuencia mayores precios. El valor de mercado de la camioneta esta acorde con los valores del mercado que presentan camionetas similares a este año. Además, la circunstancia que ocasiono que se realizara el desembolso es justificada, pues el objetivo de esta erogación es destinar la camioneta a las compras de mercadería y usos varios exclusivos por parte del restaurante. Por los antecedentes antes mencionados podemos señalar que se hace totalmente necesario el gasto para el desarrollo de la actividad.



## Conclusión

Podemos concluir que para que un desembolso sea de un monto razonable se deben evaluar los siguientes matices circunstancia, lugar, valor de mercado, para poder calificar el gasto.

Podemos señalar que existen gastos que no se encuentran definidos en su totalidad en la L.I.R., pues debido al entorno y las necesidades de las organizaciones de emprender en nuevos negocios se han ido agregando nuevos gastos, los cuales eran impensados al momento en que la L.I.R. fue creada, la cual deja fuera importantes gastos que afectan a las diferentes empresas, no importando su forma de constitución jurídica, como por ejemplo las empresas extractivas, forestales y productivas, que requieran para el desarrollo eficiente de su actividad disponer de caminos de uso público, para tener menores costos de transporte, el S.I.I. Ha permitido que las empresas puedan deducir de la renta líquida imponible los gastos que realizan por sus aportes para el mejoramiento y/o construcción de caminos de uso público, para esto deben comprometerse mediante un convenio con la dirección de vialidad MOP. y que el aporte se verifique dentro del marco previsto en el DFL N° 850, de 1997, del Ministerio de Obras Públicas, el monto aceptado 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, la obra a edificar debe tener un valor superior a las 250 U.T.M lo anterior de conformidad a lo que señala Circular N° 49 del 31.08.2006.

En síntesis para que un gasto sea aceptado, este debe tener relación con la actividad de la empresa, debe existir una correlación entre los ingresos generados y los gastos incurridos, a no ser que la propia ley los acepte explícitamente. Los gastos deben corresponder al ejercicio en el cual se están imputando independientemente que se hayan pagado. Los desembolsos deben ser debidamente documentados, ya sea por las facturas correspondiente, contratos y excepcionalmente con boletas cuando se trate de montos pequeños o el documento acredite la operación. Además los egresos incurridos deben corresponder a los valores mercados promedio de la actividad, que cumpla un propósito



CAPÍTULO III: CRITERIOS PARA CALIFICAR LA ACEPTACIÓN DE UN GASTO

similar, pero este criterio también debe tener en consideración la ubicación y circunstancias en que se produce el desembolso los que pueden llevar a justificar un determinado gasto.

**Caso N°7**

**Caso créditos incobrables.**

La empresa I &C Ltda. dedicada a la comercialización de insumos médicos presenta dentro de sus registros, los siguientes créditos incobrables al 31/12/2007:

Cartera de clientes castigados.

APELLIDO PATERNO	APELLIDO MATERNO	NOMBRE	FECHA CREDITO	MONTO DEUDA
ROA	VALDEZ	PEDRO	11/09/2006	100.000
ESPINOZA	PEREZ	ROSA	20/12/2006	330.000
ACUÑA	BRAVO	CARLA	10/01/2006	1.500.000
PEÑA	CERDA	ANDRES	04/07/2006	800.000
BARRIA	FUENTES	MAITE	08/03/2007	50.000
SOLIS	VASQUEZ	BRUNO	09/11/2006	50.000
MENA	MORALES	LAURA	09/09/2006	200.000
PULGAR	PEÑA	SARA	22/07/2006	450.000
OLATE	MUÑOZ	LUIS	12/12/2006	20.000
NAVARRETE	GARCIA	RAÚL	04/12/2006	600.000

Uf al 31/12/2007 es 19.622,66

Todos los créditos son otorgados por un máximo de 4 cuotas, según política de la empresa.



### **Desarrollo.**

Para proceder a la aceptación de los créditos incobrables el SII exige que se haga de acuerdo a lo estipulado en la Circular N° 24 del 24 de abril del 2008, en ella se establecen los pasos a seguir para proceder a su aceptación como gasto en la empresa. Los parámetros de aceptabilidad son los siguientes:

- a) Que provengan de operaciones relacionadas con el giro del negocio:

Los créditos han sido concedidos por ventas efectuadas por la empresa de artículos médicos, según consta en las respectivas facturas, asociadas al crédito.

Para proceder la aceptación es necesario que los créditos sean por la venta de artículos, prestación de servicios siempre que estén afectos al impuesto de primera categoría, como en este caso que los créditos se originaron por la venta de los insumos médicos.

- b) Que el castigo de dichos créditos incobrables haya sido contabilizado oportunamente;

En la contabilidad de la empresa se encuentra registrado el castigo de estas deudas, estos registros se encuentran de tal forma que es posible controlar y verificar las partidas individualizadas, para que si se produjera el pago por parte de alguno de los clientes, el sistema contables permita que aparezca como un ingreso, además se cuenta con el libro auxiliar denominado “Registro Tributario de Castigo de Deudas Incobrables”.

- c) Que respecto de ellos se hayan agotado prudencialmente los medios de cobro.

Para este punto es necesario que dividan las deudas de los clientes en 3 categorías dependiendo de su monto, para ellas se han establecido procedimientos particulares para cada una de las categoría, para así de este modo aceptar su deducción de los ingresos de la empresa. Los tramos son los que se detallan a continuación:



CAPÍTULO III: CRITERIOS PARA CALIFICAR LA ACEPTACIÓN DE UN GASTO

➤ Hasta 10 UF

A continuación se presentan los créditos que forman parte de este tramo:

APELLIDO PATERNO	APELLIDO MATERNO	NOMBRE	FECHA CREDITO	MONTO	UF 31/12/07	UF
ROA	VALDEZ	PEDRO	11/09/2006	100.000	19622,66	5,10
BARRIA	FUENTES	MAITE	08/03/2007	50.000	19622,66	2,55
SOLIS	VASQUEZ	BRUNO	09/11/2006	50.000	19622,66	2,55
OLATE	MUÑOZ	LUIS	12/12/2006	20.000	19622,66	1,02

La empresa posee archivos, en los cuales se tienen los respaldos de los todos los antecedentes de cliente, estos están presentados en forma cronológica, en ellos consta todos los intentos que la empresa ha tenido para que el deudor cumpla con su obligación, entre estos antecedentes constan:

- Registros telefónicos de las llamadas efectuadas por el personal de empresa al teléfono registrado del cliente.
- Fotocopias de las cartas enviadas requiriendo el pago de la deuda.
- Comprobante extendido por una institución que maneje base de datos públicos, de la recepción del cliente moroso y su publicación en la base de datos.

Con estos antecedentes es posible reconocer que se han agotado prudencialmente los medios de cobro para estas deudas y así proceder a su castigo.



CAPÍTULO III: CRITERIOS PARA CALIFICAR LA ACEPTACIÓN DE UN GASTO

➤ De de 10 a 50 UF.

APELLIDO PATERNO	APELLIDO MATERNO	NOMBRE	FECHA CREDITO	MONTO	UF 31/12/07	UF
ESPINOZA	PEREZ	ROSA	20/12/2006	330.000	19622,66	16,82
PEÑA	CERDA	ANDRES	04/07/2006	800.000	19622,66	40,77
MENA	MORALES	LAURA	09/09/2006	200.000	19622,66	10,19
PULGAR	PEÑA	SARA	22/07/2006	450.000	19622,66	22,93
NAVARRETE	GARCIA	RAÚL	04/12/2006	600.000	19622,66	30,58

La empresa posee archivos, en los cuales se tienen los respaldos de los todos los antecedentes de cliente, estos están presentados en forma cronológica, en ellos consta todos los intentos que la empresa ha tenido para que el deudor cumpla con su obligación, entre estos antecedentes constan:

- Registros telefónicos de las llamadas efectuadas por el personal de empresa al teléfono registrado del cliente.
- Fotocopias de las cartas enviadas requiriendo el pago de la deuda.
- Comprobante extendido por una institución que maneje base de datos públicos, de la recepción del cliente moroso y su publicación en la base de datos.
- Se acredita la contratación de una empresa externa de cobranzas, para proceder al cobro de estas deudas.
- Se encuentran detallados los gastos por concepto de la cobranza, incluyendo los honorarios y otros gastos, siendo razonables para la cuantía de las deudas.

Con estos antecedentes es posible reconocer que se han agotado prudencialmente los medios de cobro para estas deudas y así proceder a su castigo.



CAPÍTULO III: CRITERIOS PARA CALIFICAR LA ACEPTACIÓN DE UN GASTO

- Más de 50 UF.

APELLIDO PATERNO	APELLIDO MATERNO	NOMBRE	FECHA CREDITO	MONTO	UF 31/12/07	UF
ACUÑA	BRAVO	CARLA	10/01/2006	1.500.000	19622,66	76,44

La empresa posee archivos, en los cuales se tienen los respaldos de los todos los antecedentes de cliente, estos están presentados en forma cronológica, en ellos consta todos los intentos que la empresa ha tenido para que el deudor cumpla con su obligación, entre estos antecedentes constan:

- Registros telefónicos de las llamadas efectuadas por el personal de empresa al teléfono registrado del cliente.
- Fotocopias de las cartas enviadas requiriendo el pago de la deuda.
- Comprobante extendido por una institución que maneje base de datos públicos, de la recepción del cliente moroso y su publicación en la base de datos.
- Se acredita la contratación de una empresa externa de cobranzas, para proceder al cobro de estas deudas.
- Se encuentran detallados los gastos por concepto de la cobranza, incluyendo los honorarios y otros gastos, siendo razonables para la cuantía de la deuda.
- Se ha requerido judicialmente al deudor.
- Los cheques entregados por el deudor para documentar la deuda, no sido posible cobrarlos, por la tanto han sido protestados.
- Las garantías no alcanzan a cubrir la deuda.



### CAPÍTULO III: CRITERIOS PARA CALIFICAR LA ACEPTACIÓN DE UN GASTO

- Se cuenta con una declaración jurada simple emitida conjuntamente por el abogado patrocinante y el representante legal empresa acreedora.

Con estos antecedentes es posible reconocer que se han agotado prudencialmente los medios de cobro para estas deudas y así proceder a su castigo.

#### **Conclusión**

Para proceder al castigo de deudas de clientes, es necesario que los créditos provengan de operaciones relacionadas con el giro del negocio, que el castigo de dichos créditos incobrables haya sido contabilizado oportunamente y respecto de ellos se hayan agotado prudencialmente los medios de cobro, en este caso respaldado por una carpeta físico o electrónica, donde se registre en forma cronológica todos los intentos de cobro que la empresa ha tenido respecto a cada cliente moroso, dependiendo del tramo en que se encuentre.

Es por este motivo que una provisión de de créditos incobrables, hecha a base de la posibilidad de que los clientes no cancelen su deuda, no es aceptable, por tratarse de una cantidad no adeudada ni pagada sino solamente estimada, por lo tanto solo es la cantidad efectivamente castigado por la empresa y que ha cumplido con todos los requisitos la que se puede rebajar como gasto.



## CONCLUSIÓN

Los contribuyentes que pueden rebajar los gastos incurridos en el desarrollo de su actividad productiva son los señalados en los números 1, 3, 4 y 5 del artículo 20 de la Ley Impuestos a la Renta, que lleven sus registros con contabilidad completa, sean estas personas naturales o jurídicas.

Los gastos son un elemento de gran importancia en la determinación de la Renta Líquida Imponible, pues la RLI es la base o monto sobre el cual se aplicará en definitiva, la tasa del 17% del impuesto, estas erogaciones pueden en definitiva disminuir o aumentar la base imponible, este es un proceso extracontable, que se extrae de la contabilidad fidedigna llevada por un criterio financiero, las partidas necesarias de acuerdo a las normas contempladas entre los artículos 29 y 33 de LIR, las pueden hacer variar el resultados obtenidos por la empresa los que pueden provocar el nacimiento de impuestos diferidos.

Estas diferencias entre las normas financieras y tributarias pueden provocar la concurrencia de gastos rechazados los cuales están contemplados tanto en el número 1 del artículo 33 de la LIR, el cual nombra explícitamente algunos de ellos, así como las partidas que no cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 31 de la misma ley, todos estos desembolsos deben ser agregados en la determinación de Renta Líquida Imponible, provocando una mayor base imponible con el consiguiente aumento en el impuesto a pagar. Además los gastos rechazados están sujetos a lo establecido por el artículo 21 de la LIR que grava estos desembolsos considerándolos como retirados por socios de sociedades de personas, es decir, los empresarios individuales, socio de sociedades colectivas, civiles y comerciales, en comandita simple, y socios gestores de sociedades en comandita por acciones, teniendo que tributar en base a el Impuesto Global complementario y/o adicional, en el caso de una Sociedad Anónima el mismo artículo estipula una tributación especial con un impuesto de carácter único de un 35%.



## CONCLUSIÓN

En esta memoria de título se ha analizado el artículo 31 de la LIR, partiendo en su inciso primero y continuando con sus 12 numerales, se ha inferido a través de la investigación, que el primer inciso del artículo en comento establece los requisitos generales, para proceder a la aceptación de un determinado gasto como necesarios para producir la renta y que sus numerales tratan gastos específicos, los cuales deben tener características especiales para proceder a su aceptación, las que son copulativas respecto a los establecidos en el inciso general a no ser que el propio artículo las exima de esta obligación, en este último caso se encuentran normados por el numeral correspondiente.

Con el desarrollo de la investigación se ha podido concluir que es necesario que se cumplan ciertos requisitos generales para poder proceder a la aceptación y así tener la acreditación y justificación procedente en caso de un posible proceso de fiscalización del administrador tributario. Esos requisitos son, en resumen, los siguientes:

- Que se relacione directamente con el giro o actividad que se desarrolla.
- Que se trate de gastos necesarios para producir la renta.
- Que no se encuentre ya rebajado como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta.
- Pagados o adeudados durante el ejercicio.
- Que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio

Además de este último ítem dedujimos que hay que considerar.

- La circunstancia que originó que se hiciera desembolso.
- Lugar donde se realiza el desembolso
- Valor de mercado que tiene el objeto del desembolso.

De todos estos requisitos dependerá que un gasto se pueda considerar como aceptado o rechazado, el contribuyente podrá imputar los gastos siempre que las circunstancias lo ameriten, se cuente con los medios probatorios necesarios, no se encuentren rechazados explícitamente por la ley o que no cumplan con algún requisito adicional establecido por los numerales del artículo 31 de la LIR.



## CONCLUSIÓN

Se deja establecido que es necesario contar con todos los antecedentes y la documentación necesarias, para que en un posible proceso de fiscalización el contribuyente pueda respaldar sus registros, pues como se mencionó en esta memoria y en conformidad con el Art. 17 del Código Tributario las empresas deben realizar sus registros y declaraciones reflejando su verdadera realidad cumpliendo con todas las normas que contemplan las leyes chilenas. De este modo con la documentación las empresas pueden respaldar sus registros y demostrar que sus anotaciones corresponden a gastos necesarios para producir la renta, siempre y cuando estén en concordancia con lo establecido en el artículo 31 de la LIR, si no se cuenta con los medios probatorios necesarios, el contribuyente se podrá ver expuesto a reliquidaciones, multas e intereses por los impuestos adeudas con el consiguiente perjuicio económico, tanto para la empresa como para los propietarios.



## **BIBLIOGRAFÍA.**

### **Leyes**

- DECRETO LEY N° 3500, Gobierno de la República de Chile. Régimen de previsión social derivado de la capitalización individual. Santiago, Chile, Publicado en el Diario Oficial de 13 de noviembre de 1980.
- Ley N° 18.046. CHILE. Ley de Sociedades Anónimas. Superintendencia de Valores y Seguros. Publicada en el Diario Oficial de 22 de Octubre de 1981, y actualizada al 14 de Diciembre de 1999.
- CÓDIGO CIVIL. CHILE. Texto refundido, coordinado y sistematizado del Código Civil. Ministerio de Justicia, Santiago, Chile, Mayo de 2000.
- Ley N° 18.045. CHILE. Ley de Mercado de Valores. Superintendencia de Valores y Seguros. Publicada en el Diario Oficial de 22 de Octubre de 1981, y actualizada al 05 de Junio del 2006.
- Ley N° 18.046. CHILE. Sociedades Anónimas. Superintendencia de Valores y Seguros. Publicada en el Diario Oficial de 22 de Octubre de 1981, y actualizada al 05 de Junio del 2006.
- D.L. N° 830. CHILE. Código Tributario. Ministerio de Justicia, Santiago, Chile, 27 de Diciembre de 1974. Actualizada al 28 de febrero del 2007.
- D.L. N° 824. CHILE. Ley de Impuesto a la Renta. Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile, actualizada el 28 de Febrero de 2007.
- D.L. N° 825. CHILE. Sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile, actualizado hasta 28 de Febrero de 2007.
- Reglamento del Decreto Ley N° 825 de impuesto a las ventas y servicios.



## BIBLIOGRAFÍA

- CÓDIGO DEL TRABAJO. CHILE. 2007. Texto refundido, coordinado y sistematizado del Código del Trabajo. Ministerio del Trabajo y previsión social, Santiago, Chile, actualizado al 28 de febrero del 2007.
- Ley N° 20.154. CHILE. 2008. Establece un incentivo tributario a la inversión privada en investigación y desarrollo. Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile, 19 de Abril de 2008.

### Textos

- ABUNDIO PÉREZ RODRIGO. 2005. Manual de Código Tributario, 2ª edición. U. de Concepción. 456 pp.
- ILLANES PABLO. 2003. Sistema empresa una visión integral de la administración. Santiago, Chile. pp334.
- MANUAL DE CONSULTAS TRIBUTARIAS. 2007. Gastos necesarios para producir la renta., editorial Lexis Nexis, Santiago, Chile, ejemplar N° 359.
- Pedro Massone P.1999. Impuesto a la renta, Edeval, paginas 200.
- RIVAS C.N, CATRILEF E. L. 2000. Marco Teórico del Impuesto a la Renta D.L. N° 824. 1ª Edición, Rivas y asociados Ltda. 114p.

### Circulares

- CIRCULAR N° 151, emitida por el Servicio de Impuestos Internos. Remuneraciones pagadas a principales accionistas, socios, empresarios individuales. Santiago, Chile, 15 del 20 de Diciembre de 1976.

[<http://www.sii.cl/documentos/circulares/1977/circu151a.htm>]



BIBLIOGRAFÍA

- CIRCULAR N° 109, emitida por el Servicio de Impuestos Internos. Pérdidas de Arrastre. Amplía de dos a cinco ejercicios comerciales el plazo durante el cual se pueden imputar las pérdidas de arrastre... Santiago, Chile, 17 de Agosto del 1977.  
[<http://www.sii.cl/documentos/circulares/1977/circu109.htm>].
- CIRCULAR N°114, emitida por el Servicio de Impuestos Internos Depreciaciones aceleradas. Incorporación a la ley de la renta de un régimen permanente de depreciaciones aceleradas de los bienes del activo inmovilizado. Santiago, Chile, del 2 de Septiembre de 1977.  
[<http://www.sii.cl/documentos/circulares/1977/circu114a.htm>]
- CIRCULAR N° 88, emitida por el Servicio de Impuestos Internos. Gratificaciones y participaciones. Situación tributaria de las que otorgan las empresas. Santiago, Chile, del 25 de Septiembre de 1979.  
[<http://www.sii.cl/documentos/circulares/1979/circu88a.htm>]
- CIRCULAR N° 11, emitida por el Servicio de Impuestos Internos. Modificaciones introducidas a la Ley de la Renta por la Ley N° 18.775, publicada en el Diario Oficial de fecha 14 de Enero de 1989, que en general no dicen relación con aquellas contempladas en los nuevos Artículos 14 bis y 20 bis.. Santiago, Chile, 27 de Enero del 1989. [<http://www.sii.cl/documentos/circulares/1989/circu11a.htm>].
- CIRCULAR N° 37, emitida por el Servicio de Impuestos Internos. Impuesto único de segunda categoría. Modificaciones introducidas por la ley 18.985, de 1990. Santiago, Chile, del 01 de Agosto de 1990.  
[<http://www.sii.cl/documentos/circulares/1990/circu37.htm>]
- CIRCULAR N° 42, emitida por el Servicio de Impuestos Internos. Base de declaración del Impuesto de Primera Categoría. Santiago, Chile, 28 de Agosto del 1990. [ <http://www.sii.cl/documentos/circulares/1990/circu42.htm>].



BIBLIOGRAFÍA

- CIRCULAR N° 61, emitida por el Servicio de Impuestos Internos. Instrucciones sobre modificaciones introducidas a los Artículos 21 y 31 de la Ley de la Renta, por la Ley N° 19.506, de 1997, pagos efectuados al exterior. Santiago, Chile, 15 de Octubre del 1997. [ <http://www.sii.cl/documentos/circulares/1997/circu61.htm>].
- CIRCULAR N° 8. Servicio de Impuestos Internos. Instrucciones sobre Fiscalización de Inversiones. Deroga Circular N° 68, de 07 de Noviembre de 1997. Fuente: Departamento de Asesoría Jurídica  
  
[<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2000/circu08.htm>]
- CIRCULAR N° 58, emitida por el Servicio de Impuestos Internos. Procedimiento de Auditoría. Instrucciones relativas a las auditorías tributarias, destinadas a fiscalizar el correcto cumplimiento por parte de los contribuyentes de sus obligaciones de carácter tributario. Fuente: Gestión de Fiscalización Santiago, Chile, 21 de Septiembre del 2000.  
  
[<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2000/circu58.htm>]
- CIRCULAR N° 68, emitida por el Servicio de Impuestos Internos. Instrucciones sobre modificaciones introducidas a la letra f) del n° 1 del artículo 20 y n° 3 del artículo 39 de la ley de la renta por la ley n° 19.738, del año 2001, por las que se tiene derecho al crédito de las contribuciones de bienes raíces del impuesto de primera categoría. [ <http://www.sii.cl/documentos/circulares/2001/circu68.htm>].
- CIRCULAR N°40, emitida por el Servicio de Impuestos Internos. Instrucciones sobre nuevo número incorporado al artículo 31 de la ley de la renta por la ley n° 19.721, del año 2001. Santiago, Chile, del 22 de Junio del 2001.  
  
[<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2001/circu40.htm>]



BIBLIOGRAFÍA

- CIRCULAR N° 59, emitida por el Servicio de Impuestos Internos. Instrucciones sobre normas de carácter tributario establecidas por la ley n° 19.728, del año 2001, sobre seguro de desempleo. Santiago, Chile, del 04 de Septiembre del 2001. [<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2001/circu59.htm>].
- CIRCULAR N° 6, Servicio de Impuestos Internos. Modificación introducida al n° 5 del artículo 31 de la ley de la renta por la ley n° 19.840, del año 2002. Santiago, Chile, de 14 de enero 2003. [<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2003/circu06.htm>].
- CIRCULAR N° 56. Servicio de Impuestos Internos. Pagos por Concepto de Dávivas, Cohecho o Soborno a Funcionarios Públicos Extranjeros en el Ámbito de Transacciones Comerciales Internacionales. Imprudencia de Considerarse Gastos Necesarios para Producir la Renta. Chile, 08 de Noviembre del 2007.
- CIRCULAR N° 24, emitida por el Servicio de Impuestos Internos. Tratamiento tributario del castigo de créditos incobrables, conforme a lo dispuesto por el N° 4, del artículo 31 de la ley de la renta. Santiago, Chile, 24 de Abril del 2008. [<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2008/circu24.htm>].



## Oficios

- OFICIO N° 5.519. Servicio de Impuestos Internos. Tratamiento tributario de los intereses y reajustes de impuestos morosos que indica para fines determinación renta líquida de primera categoría. Santiago, Chile, 28 de Septiembre del 1976. [<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/anteriores/renta/sep5519.htm>].
- OFICIO N° 439. Servicio de Impuestos Internos. Reajuste de las cuotas fijadas por el Servicio Nacional de aduanas, dicho reajuste debe considerarse como gasto necesario para producir la renta Santiago, Chile, 22 de Enero del 1981.
- OFICIO N° 637. Servicio de Impuestos Internos. Sociedad de Personas, socio jubilado, sueldo empresarial, renta de la empresa, gasto necesario, requisitos. Santiago, Chile, 18 de febrero de 1991. Boletín Oficial 448 del Servicio de Impuestos Internos, Marzo 1991. OFICIO N° 890, Servicio de Impuestos Internos. Empresas, trabajadores, gratificaciones legales y/o contractuales, gratificaciones voluntarias, compatibilidad, aceptación de las gratificaciones como gasto. Santiago, Chile, de 06 de Marzo de 1987.
- OFICIO N° 70. Servicio de Impuestos Internos. Sociedad de personas, cesión de derechos a terceros, pérdidas acumuladas, deducción o rebaja. Santiago, Chile, 09 de Enero de 1991. Boletín Oficial N° 448 del Servicio de Impuestos Internos, Marzo 1991.
- OFICIO N° 638. Servicio de Impuestos Internos. Sociedad de Personas, socio que trabaja con horario incompleto, término permanente sentido y alcance, sueldo patronal gasto necesario para producir la renta. Santiago, Chile, 18 de febrero de 1991. Boletín Oficial 448 del Servicio de Impuestos Internos, Marzo 1991.
- OFICIO N° 677. Servicio de Impuestos Internos. División de sociedades el SII no considera que la división ocurra una transferencia o transmisión de bienes. Santiago, Chile, 02 de Abril de 1997.



BIBLIOGRAFÍA

- OFICIO N° 1.454. Servicio de Impuestos Internos. Bienes del activo fijo inmovilizado, adquisición o construcción, financiamiento, Préstamos o créditos, intereses, etapa previa a la puesta en operación o marcha, imputación al costo, deducción como gastos, opción del contribuyente. Santiago, Chile, 02 de Mayo de 1991. [<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/anteriores/renta/1454.htm>].
- OFICIO N° 1.965. Servicio de Impuestos Internos. Condonación de créditos, no corresponde deducirlos como créditos incobrables de acuerdo al N° 4 del Art. 31 de la Ley de la Renta, determinación de la RLI. Santiago, Chile, 14 de Junio de 1991. Boletín Oficial N° 453 del Servicio de Impuestos Internos, Agosto 1991.
- OFICIO N° 2.211. Servicio de Impuestos Internos. Donaciones, Gasto necesario, artículo 31 N° 7 Ley de la Renta, sólo procede respecto de donaciones con fines señalados a instituciones que se indican. Santiago, Chile, 05 de Julio de 1991. Boletín Oficial N° 453 del Servicio de Impuestos Internos, Agosto 1991.
- OFICIO N° 2.557. Servicio de Impuestos Internos. Empresas, gastos de organización y puesta en marcha, amortización, Límite máximo, seis ejercicios comerciales consecutivos, opción del contribuyente. Santiago, Chile, 01 de Agosto de 1991. Boletín Oficial N° 455 del Servicio de Impuestos Internos, Octubre 1991.
- OFICIO N° 2.942. Servicio de Impuestos Internos. Repuestos y accesorios del activo inmovilizado, deben mantenerse en el activo inmovilizado, castigo de valor de repuestos y accesorios incrementan valor de bienes del activo inmovilizado. Santiago, Chile, 30 de Agosto de 1991. Boletín Oficial N° 454 del Servicio de Impuestos Internos, Septiembre 1991.
- OFICIO N° 4.310. Servicio de Impuestos Internos. Definición de patrimonio neto. Santiago, Chile, 20 de Diciembre de 1990. Boletín Oficial N° 447 del Servicio de Impuestos Internos, Febrero 1991.
- OFICIO N° 3.826. Servicio de Impuestos Internos. Sentido y alcance de la expresión “investigación científica y tecnológica”. Santiago, Chile, 21 de



BIBLIOGRAFÍA

Septiembre del 1992. Boletín Oficial 469 del Servicio de Impuestos Internos, Diciembre 1992.

- OFICIO N° 150. Servicio de Impuestos Internos. Tratamiento tributario y clasificación contable de los softwares computacionales. Santiago, Chile, 14 de Enero del 1993.

[[http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/anteriores/150\\_1993.htm](http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/anteriores/150_1993.htm)]

- OFICIO N° 1.570, Servicio de Impuestos Internos. Depreciación de bienes del activo inmovilizado, cuota a rebajar como gasto en cada periodo, opcional, régimen depreciación acelerada que se refiere el n° 5, del artículo 31°. Santiago, Chile, de 10 de Junio 1998. Boletín Oficial N° 536 Servicio de Impuestos Internos, Julio 1998.

- OFICIO N° 3.981, Servicio de Impuestos Internos. Vida útil de máquina usada - Depreciación acelerada - Instrucciones del Servicio para fijar vida útil de bienes usados - Puede asignarla el propio contribuyente o solicitar un pronunciamiento al S.I.I. - Bienes internados pueden acogerse al sistema de depreciación acelerada. (Art. 31°, N° 5). Santiago, Chile, de 28 de octubre de 1999.

[<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1999/renta/octubre04.htm>]

- OFICIO N° 3.025. Servicio de Impuestos Internos. Tratamiento tributario de algunos desembolsos incurridos por empresas licitantes que obtuvieron una concesión de Obras Públicas Santiago, Chile, 02 de Agosto del 2000.

[<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2000/renta/agosto02.htm>]

- OFICIO N° 2.928, Servicio de Impuestos Internos. Situación tributaria de las becas de estudios otorgadas por las cajas de compensación. Santiago, Chile, de 12 junio de 2003. [<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2003/renta/ja510.htm>].

- OFICIO N° 2.929, Servicio de Impuestos Internos. Tratamiento tributario de becas de estudio. Arts. 17 N°s. 13 y 18 y 31 N° 6 bis, 74 N° 1 y 76. Santiago, Chile, de 12 de Junio de 2003.



BIBLIOGRAFÍA

[<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2003/renta/ja510.htm>].

- OFICIO N° 1.636, Servicio de Impuestos Internos. Procedimiento para fijar la vida útil a bienes internados al país en calidad de usados para los efectos de aplicar la depreciación a que se refiere el n° 5, del artículo 31°. Santiago, Chile, de 31 de mayo de 2005.

[<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2005/renta/ja962.htm>]

- OFICIO N° 2.512. Servicio de Impuestos Internos. Tributación desembolsos relacionados con la adquisición de concesiones municipales por parte de una nueva sociedad distinta de aquella que realizó los desembolsos para la construcción, conforme a lo dispuesto por el artículo 31 N° 9 de la Ley de la Renta, en relación con el artículo 37 de la Ley Orgánica Constitucional de Municipalidades. Santiago, Chile, 08 de Julio del 2005.

[<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2005/renta/ja985.htm>]

- OFICIO N° 4.335. Servicio de Impuestos Internos. Tributación de Rentas de Capitales Mobiliarios obtenidas por Partido Político, conforme a las Normas de los Artículos 20°, N°2, 18° quater y 39°, de la Ley de la Renta.. Santiago, Chile, 07 de Noviembre del 2005.

[<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2005/renta/ja1041.htm>]

- OFICIO N° 654. Servicio de Impuestos Internos. Situación Tributaria del desembolso efectuado por Agencia en Chile de una Sociedad Extranjera, por concepto de adquisición a una Empresa Constructora, del derecho que esta última tenía en su calidad de partícipe de un Contrato de Asociación o Cuenta en Participación. Santiago, Chile, 22 de Febrero del 2006.[<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2006/renta/ja1124.htm>]



BIBLIOGRAFÍA

- OFICIO N° 3.973. Servicio de Impuestos Internos. Pronunciamiento del SII sobre conceptos como investigación tecnológica, por interés de la empresa. Santiago, Chile, 13 de Noviembre del 2006.  
[<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2006/renta/ja3973.htm>]
- OFICIO N° 4.262. Servicio de Impuestos Internos. Tratamiento Tributario de los Gastos incurridos en labores Mineras de Desarrollo construidas en Pertenencias Mineras Arrendadas. Santiago, Chile, 17 de Octubre del 2006.[<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2006/renta/ja3992.htm>]
- OFICIO N° 4.291. Servicio de Impuestos Internos. Tratamiento Tributario de los Bonos Canjeables en Dinero entregados a Personas que suscriban Contratos de Promesas de Venta de Inmuebles, por parte de Inmobiliarias, de acuerdo al Artículo 31° de la Ley de la Renta.. Santiago, Chile, 19 de Octubre del 2006. [<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2006/renta/ja3994.htm>]
- OFICIO N° 4.907. Servicio de Impuestos Internos. Absuelve consultas sobre factibilidad de Corporación de Desarrollo Empresarial de captar recursos a través de donaciones con beneficios tributarios, conforme al Artículo 31° N°7, de la Ley sobre Impuesto a la Renta y Artículo 1° y siguientes de la ley N° 19.885, sobre donaciones con fines Sociales y Públicos. Santiago, Chile, 20 de diciembre del 2006. [<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2006/renta/ja4028.htm>]
- OFICIO N° 4.978. Servicio de Impuestos Internos. Tratamiento Tributario de desembolsos que se indican, prestación de servicios de alimentación y casinos, desembolsos destinados a la remodelación y puesta en marcha del recinto en el cual se prestará el servicio, requisitos que deben concurrir para considerarlos como gastos necesarios para producir la renta. Santiago, Chile, 28 de Diciembre del 2006. [<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2006/renta/ja4034.htm>]



## Resoluciones

- RESOLUCIÓN EXENTA N° 1414. Servicio de impuestos Internos. Emisión de Boletas de Honorarios, deroga Res. Ex. 1461 de 1974.

[<http://www.sii.cl/documentos/resoluciones/1978/reso1414.htm>]

- RESOLUCIÓN EXENTA N° 20. Servicio de Impuestos Internos. Establece requisitos para acreditar gastos de alojamiento, alimentación y traslado en beneficio de personas invitadas a eventos organizados con fines promocionales o de publicidad. Santiago, Chile, 06 de Septiembre de 2002.

[<http://www.sii.cl/documentos/resoluciones/2002/reso20.htm>]

- RESOLUCIÓN EXENTA N°43. Servicio de Impuestos Internos. Fija vida útil normal a los bienes físicos del activo inmovilizado para los efectos de su depreciación, conforme a las normas del n° 5 del artículo 31 de la ley de la renta, contenida en el artículo 1° del D.L. n° 824, de 1974. Santiago, Chile, del 26 de diciembre del 2002. [ <http://www.sii.cl/documentos/resoluciones/2002/reso43.htm>].

## Jurisprudencia judicial

- Jurisprudencia Judicial N° 2.044. Servicio de Impuestos Internos. sólo se acepta como gasto la remuneración del socio de una sociedad de personas que efectiva y permanentemente trabaje en el negocio o empresa. Santiago, Chile, 20 de Marzo de 2006.

[<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/2006/renta/jj2044.htm>].

- Jurisprudencia Judicial N° 1.636. Servicio de Impuestos Internos. Intervención en la fijación de la remuneración. Santiago, Chile, 16 de abril de 2003. [<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/2003/renta/jj1636.htm>].



### **Servicios de Impuestos Internos online**

- Servicios de Impuestos Internos, Principales Procesos de Fiscalización [en línea]  
[http://www.sii.cl/principales\\_procesos/fiscalizacion.htm](http://www.sii.cl/principales_procesos/fiscalizacion.htm) [Consulta: 28/08/2008]
- Servicios de Impuestos Internos, Principales Procesos de Fiscalización [en línea]  
[http://www.sii.cl/principales\\_procesos/auditoria\\_tributaria.htm](http://www.sii.cl/principales_procesos/auditoria_tributaria.htm) [20/08/2008]  
[Consulta: 28/08/2008].
- Diccionario tributario Básico Del Servicio de impuestos Internos  
[[http://www.sii.cl/diccionario\\_tributario/dicc\\_a.htm](http://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_a.htm)]

### **Boletines Técnicos**

- Colegio de Contadores de Chile A.G. Boletín Técnico. N° 01, Bases de la Contabilidad. [<http://www.ayudacontador.cl/ayudacontador/boletines/boletin1.htm>]
- Colegio de Contadores de Chile A.G. Boletín Técnico. N° 56, Principios Contables. [<http://www.ayudacontador.cl/ayudacontador/boletines/boletin56.htm>].
- Colegio de Contadores de Chile A.G. Boletín Técnico. N° 60, Impuesto a la Renta y diferidos. [<http://www.ayudacontador.cl/ayudacontador/boletines/boletin60.htm>].

### **Entrevista**

- Henríquez, Wilson. Docente Facultad de Ciencias Empresariales, Universidad del Bío-Bío, Fiscalizador, SII Chillan. Entrevista realizada el 03 de Noviembre de 2008.