

GASTOS NECESARIOS, CRÍTICA A UNA INTERPRETACIÓN FORMALISTA
NECESSARY EXPENSES, CRITIC TO A FORMALIST INTERPRETATION

Gonzalo Vergara Quezada¹

RESUMEN: Explica los problemas ocasionados por la interpretación formalista de la regulación sobre deducción de gastos contemplada en la Ley sobre Impuesto a la Renta, que ignora la historia del establecimiento de la normativa y su contexto. Analiza la incoherencia sistemática que ello produce, lo que sumado a la inapropiada técnica jurídica empleada en la redacción y en la interpretación del artículo 31 de la ley estudiada, tiene como resultado una normativa inadecuada para la realidad nacional.

PALABRAS CLAVES: gastos necesarios, interpretación formalista, especialidad de las normas.

ABSTRACT: *Explains the problems caused by the formal interpretation of the regulation on deduction of expenses of the Income Tax Act, which ignores the history of the establishment of the norm and its context. Analyze the systematic inconsistency that this produces, which added to the inappropriate legal technique used in the wording and the interpretation of Article 31 of the law studied, results in inadequate regulations for the national reality.*

KEYWORDS: *necessary expenses; formalist interpretation, doctrine of specialty.*

1. INTRODUCCIÓN

Si bien la expresión *gastos necesarios*, alusiva a los desembolsos que pueden ser deducidos en el cálculo de la renta empresarial, hizo su debut en nuestro sistema tributario en 1924, cuando fue dictada la Ley N° 3.996, que estableció por primera vez en Chile un gravamen de aplicación general a las rentas², la antigüedad de la regla no se ha traducido en jurisprudencia administrativa o judicial coherente, por lo que, de manera constante, ha ocasionado problemas que, como veremos en estas páginas, se han intensificado en el último tiempo.

La agudización de los problemas tiene su principal causa en la reforma efectuada por la Ley N° 20.630³ al artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que establece la tributación de los gastos que no son considerados necesarios. Dicha normativa convirtió el rechazo de gastos en un medio de recaudación fácil y rentable, que luego, al ser elevada la alícuota del gravamen aplicable, solamente ha sido incentivado.

Así, al combinar el incentivo anterior con los problemas que ocasiona la interpretación formalista del concepto de gastos necesarios, se han llegado a rechazar incluso

¹ Abogado, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso. Máster en derecho con mención en derecho tributario, Pontificia Universidad Católica de Chile. Profesor en la Pontificia Universidad Católica de Chile. Gerente en PwC, correo electrónico gonzalo.vergara@cl.pwc.com. Recibido 12 de abril 2019 - aprobado 22 de mayo de 2019.

² El resto de la estructura básica de lo que hoy es el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, tiene su origen en el artículo 142 del reglamento de la ley de 1924 (Decreto Supremo N° 277, del 2 de enero de 1924, publicado en el Diario Oficial el 28 de febrero de 1924), que establecía la lista de gastos deducibles. El año siguiente, dicha normativa fue recogida en el artículo 20 del Decreto Ley N° 755, de Hacienda, publicado en el Diario Oficial de 21 de diciembre de 1925, que estableció el nuevo texto de la ley. Actualmente dicha regulación se encuentra en el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

³ La Ley N° 20.630, fue publicada en el Diario Oficial el 30 de junio de 2009.

los gastos generales de las empresas debido a que ellos, por definición⁴, no se asocian a ningún ingreso, a pesar que esos desembolsos se hacen en interés de la empresa y no de sus dueños⁵.

La intensificación del problema llamó la atención de asociaciones gremiales y foros empresariales, los que dedicaron tiempo y recursos al estudio de la aceptación de los gastos. Así, durante el año 2018 fue organizado un seminario en el que destacados expositores se refirieron al propósito de la norma, desde la perspectiva de la reforma de 1984, y analizaron su evolución “marcada por una interpretación formalista que desatiende su finalidad y ha impuesto una carga excesiva al desarrollo de actividades propias de la empresa contemporánea y su entorno”⁶.

Se considera formalista la interpretación comentada debido a que ella ignora el contexto de la norma y la historia de su establecimiento⁷. Es decir, el concepto de *gastos necesarios* para producir la renta utilizado por la administración fiscal corresponde a la definición literal del adjetivo *necesario* contemplada en el *Diccionario de la lengua española*.

Por su parte, la Comisión Tributaria de la Confederación de la Producción y del Comercio⁸ hizo una propuesta legislativa que está dirigida a superar la ambigüedad que existe en la aplicación del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, disposición que regula los gastos necesarios⁹.

A través de las siguientes páginas, se busca plantear los principales problemas ocasionados por la interpretación formalista de la regulación sobre deducción de los gastos, exponiendo su incoherencia sistemática, junto con la inapropiada técnica jurídica empleada en la redacción de la norma.

En el presente artículo no se sugerirá un texto para reemplazar el vigente y, considerando que es incierto el resultado que tendrá proyecto del Ejecutivo mediante el cual se intenta modificar esta materia¹⁰, no nos centraremos en el estudio de su texto¹¹, de manera

⁴ FULLANA BELDA, Carmen y PAREDES ORTEGA, José Luis (2008): *Manual de contabilidad de costes* (Madrid, Delta Publicaciones) p. 136.

⁵ Así, se han rechazado gastos de seguridad o de energía, agua potable, teléfono, fletes y seguros de una fábrica. *Fábrica de Espumas Plásticas Faval S.A. con SII* (2016): Corte Suprema, 7 de enero de 2016 (casación en el fondo), rol N° 24.839-2014.

⁶ ICARE, seminario *Gastos rechazados ¿hasta cuándo?, ¿hasta dónde?*, en línea <http://www.icare.cl/encuentro/gastos-rechazados-cuando-donde/>. [Consultado el 2 de marzo de 2018].

⁷ SHAPIRO, Scott (2014): *Legalidad* (Madrid, trad. de Diego PAPAYANNIS y Lorena RAMÍREZ L., Marcial Pons) pp. 310-313.

⁸ La Tercera (2018): Comisión tributaria de la CPC plantea 14 puntos para simplificar el sistema, edición del 14 de marzo de 2018, p. 21.

⁹ Es importante recordar que el mencionado organismo gremial ha tenido una gran autoridad técnica en materia fiscal, a modo de ejemplo, el proyecto original de lo que fue la gran reforma de 1984 que, inicialmente, contemplaba un impuesto al consumo según las ideas de Kaldor, fue sustituido el 14 de junio de 1983 a instancias del mencionado organismo por el proyecto que promovía el ahorro y la inversión mediante la postergación del devengo de los impuestos finales hasta el momento del retiro de las utilidades de las empresas, que seguía en eso a las leyes alemana, francesa y británica, vigentes en aquella época. Historia de la Ley N° 18.293, pp. 245-470.

¹⁰ El proyecto de ley titulado *Moderniza la legislación tributaria*, que es tramitado en el Boletín 12.043-05.

¹¹ Sin embargo, no es posible sino hacer presente lo peligroso que resulta el recurso a la causa para calificar como necesario un gasto, debido a que determinar su existencia o licitud es propio de un procedimiento judicial de lato conocimiento. Por lo mismo, el proyecto puede terminar ocasionando graves problemas si se aprueba con el texto propuesto.

que el propósito del presente análisis es evaluar la regulación vigente, para lo que se expondrán sus deficiencias¹².

Por esos motivos, se pondrá atención a la deficiente técnica legislativa empleada en su redacción y a las principales modificaciones a la normativa, que se ha vuelto cada vez más relevante, debido a la tributación punitiva que se impuso a los gastos que no se conformen con estas precarias normas, lo que ha llamado la atención del público no especialista, siendo, asimismo, una muestra de la crisis por la que atraviesa nuestro derecho tributario que, nuevamente¹³, perjudica el desarrollo del país, por lo que es necesario discutir seriamente su modificación¹⁴.

2. EL CONTRASTE ENTRE LAS RECOMENDACIONES INTERNACIONALES Y LA REALIDAD NACIONAL

La doctrina extranjera ha explicado que todo desembolso incurrido en el contexto de un negocio debería ser deducible, a menos que el mismo tenga una naturaleza personal¹⁵; corresponda a un bien de capital, en cuyo caso se recupera según reglas especiales¹⁶; no sea deducible en todo o en parte por aplicación de una política fiscal fijada por el legislador¹⁷; o sea calificado como no razonable¹⁸.

Por su parte, los estudios de derecho comparado demuestran que existe consenso en que el impuesto a la renta debe ser aplicado sobre la renta neta y no sobre los ingresos brutos, en consecuencia, las diferentes legislaciones reconocen la deducibilidad de los desembolsos relacionados con la actividad gravada¹⁹.

Sin embargo, sobre los detalles de cómo, cuándo y cuáles deducciones hacer a la base imponible de la actividad empresarial, no existe consenso. Por ello, en algunos sistemas todo gasto es aceptado a menos que se disponga lo contrario, mientras que en otros se establecen ciertas restricciones, que pueden conformar una especie de catálogo de gastos²⁰.

¹² WITKER VELÁSQUEZ, Jorge (2011): *La investigación jurídica* (México, 2ª ed., Publi-Lex) p. 38.

¹³ El sistema atribuido y la restitución adicional -que explica el nombre del sistema parcialmente integrado- son una forma desafortunada (por la precaria técnica legislativa en ellos usada) de resucitar el sistema que rigió entre 1964 y 1984, del que se dijo con justa razón que, “enfrentando a la realidad económica nacional, podemos asegurar que no favorece al desarrollo económico del país; visto con un criterio pesimista lo entorpece y con uno optimista, a lo más, lo permite”. GORZIGLIA BALBI, Arnaldo (1971): “Legislación tributaria ante la realidad económica nacional”, en: CAÑAS LASTARRIA, Rafael et al.: *Orientaciones del derecho chileno* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile), pp. 141-160.

¹⁴ OELCKERS, Osvaldo y BRONFMAN, Alan (ed.) (2002): *La evaluación de las leyes* (Santiago, Ediciones Universitarias de Valparaíso) p. 21.

¹⁵ El artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta contiene reglas especiales aplicables al uso personal de los bienes que son propiedad de la empresa.

¹⁶ En nuestro derecho tributario, esa recuperación ocurre al momento de la enajenación del activo, en la que se rebaja el costo del bien, o se realiza mediante la depreciación, en el caso que el bien sea utilizado por la empresa.

¹⁷ Los primeros cuatro criterios aparecían en el estudio de Victor Thuronyi sobre la materia. THURONYI, Victor (2003): *Comparative tax law* (La Haya, 1ª ed., Kluwer Law International) p. 274.

¹⁸ Esta última excepción es de reciente data. THURONYI, Victor; BROOKS, Kim y KOLOZS, Borbala (2016): *Comparative tax law* (Bedfordshire, 2ª ed., Kluwer Law International) pp. 246-247.

¹⁹ AULT, Hugh y ARNOLD, Brian (2010): *Comparative Income Taxation. A Structural Analysis* (Nueva York, 3ª ed., Wolters Kluwer) pp. 1-37 y BURNS, Lee y KREVER, Richard (1998): *Taxation of Income from Business and Investment*. Ahora en línea < <https://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch16.pdf> >. Consultado el 23 de abril de 2018.

²⁰ Ídem.

En Chile, las reglas sobre deducciones son extremadamente deficientes, por lo que se vuelve difícil responder las preguntas más básicas sobre la materia. Así, las respuestas a las preguntas cómo y cuándo se pueden efectuar las deducciones se ven oscurecidas ante la persistencia de interpretaciones incoherentes. Unas de ellas, ignora lo que expresamente dispone la norma en relación con el momento en el cual el gasto está adeudado o pagado, para aplicar lo que, en rigor, no dice en parte alguna el artículo 16 del Código Tributario, que es una norma que se refiere a los ingresos²¹.

Otras interpretaciones oscurecen el camino para encontrar respuestas a las preguntas antes planteadas, al recurrir a supuestos principios sobre la temporalidad de los gastos, que alteran completamente su tratamiento legal, debido a que terminan, en la práctica, aplicando a los gastos las reglas sobre los costos²². El resultado obtenido por estas interpretaciones va en contra del texto expreso de la ley y del propósito que el legislador buscaba conseguir²³.

Ahora, nuestra regla general sobre deducción de gastos, en esencia, dispone que ellos deben ser necesarios para producir la renta, lo que, en una primera lectura, parece no suponer mayor dificultad debido a que el concepto inicialmente no parece ofrecer mayores complicaciones. De hecho, tal como lo ha hecho presente el profesor Baraona Sainz, el gasto necesario para “cualquier no iniciado es aquel que se vincula razonablemente a la existencia y desarrollo de la unidad productiva y la decisión de incurrir en ellos”²⁴.

Sin embargo, la identificación de los gastos necesarios para producir la renta -por lo menos según la interpretación oficial que la administración entrega al concepto-, no supone una tarea fácil, como podremos ver a lo largo de este trabajo ya que, en la práctica, son impugnados incluso los gastos más usuales de las empresas, lo que sorprenderá a quien tenga algún tipo de conocimiento de las ciencias financieras. Así, por ejemplo, se han llegado a cuestionar, literalmente, los servicios básicos²⁵.

Por su parte, nuestra especie de catálogo de deducciones, que está esparcido entre los artículos 31 al 33 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, no es el fruto de una política fiscal coherente. Es más, ni siquiera es el producto de lo que podría ser considerado propiamente una política fiscal, debido a que muchas de esas reglas, como es el caso de la norma sobre las llamadas remuneraciones voluntarias²⁶, corresponden a partes accesorias de regulaciones

²¹ EMILFORK SOTO, Elizabeth (1979): “El problema de la imputación de ingresos y gastos en materia tributaria”, en EMILFORK SOTO, Elizabeth y PARRA MUÑOZ, Augusto, *Imputación de ingresos y gastos* (Concepción, Universidad de Concepción) pp. 1-37 y DUMAY PEÑA, Alejandro (1981): “Gastos necesarios para producir la renta. Oportunidad para su deducción”, *Revista de Derecho* Universidad de Concepción, N° 169, pp. 125-131.

²² *Agropecuaria Lobert Ltda. y otros con SII* (2018) Corte Suprema, 7 de marzo de 2018 (casación en el fondo), rol N° 1465-2018.

²³ PÉREZ CALDERÓN, Lindor; PARGA GACITÚA, José y PÉREZ CALDERÓN, Sergio (1966): *Reforma tributaria* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) p. 93.

²⁴ Baraona Sainz, Juan Manuel (2018): *El tema de los gastos rechazados*. En línea <<http://www.pulso.cl/opinion/tema-los-gastos/>>. [Consultado el 16 de abril de 2018].

²⁵ La administración fiscal llevó ante la Corte Suprema un caso en el que impugnaba que una empresa pagara honorarios de auditoría contable, estados financieros de empresas, suscripciones a bases de datos tributarias, capacitaciones del área contable, artículos de librería y gastos por *servicios básicos*. *Asesores en Gestión Integral Ltda. con SII* (2016): Corte Suprema, 22 de diciembre de 2016 (casación en el fondo), rol N° 34.171-2015.

²⁶ VERGARA QUEZADA (2016): *Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias* (Santiago, Editorial Libromar) pp. 202-208.

principales que fueron derogadas hace muchas décadas, sin embargo, debido a la falta de depuración en la técnica legislativa, esos fragmentos perduran en el texto de la ley, a pesar que accedían a partes de la ley que fueron abolidas.

Por ello, el intérprete que trata de dar algún sentido al texto, pero que ignora la historia de esta normativa, es inducido a cometer toda clase de errores que, en definitiva, lo llevan a conclusiones absurdas que nadie pudo prever en el momento en que aquellos resabios de reglas del pasado se incorporaron para tratar de controlar el cumplimiento de objetivos abandonados hace mucho tiempo por el legislador²⁷.

3. EL ORIGEN DE LA INTERPRETACIÓN FORMALISTA

En nuestro país el concepto de *gastos necesarios* se remonta al año 1924, cuando se dictó la primera ley que estableció un gravamen a la renta²⁸ con carácter general²⁹, disponiendo un sistema de impuestos cedulares. Este último punto es muy relevante, debido a que esta ley creó categorías de renta teniendo en cuenta al bien productor o cómo ellas eran obtenidas por sus titulares, por lo que, si un ingreso no coincidía con el concepto de renta de una de las categorías, el mismo simplemente no tributaba³⁰.

Dicho sistema no era progresivo, es decir, contemplaba tasas fijas³¹. Adicionalmente, las alícuotas más altas eran aplicadas a las categorías de rentas fundadas en el capital, debido a que ellas se consideraban *rentas perezosas*, mientras que las alícuotas más bajas se aplicaban a las categorías de rentas ganadas con el trabajo, debido a que eran *obtenidas con esfuerzo*. A las rentas que se obtenían mediante una mezcla de capital y esfuerzo se les aplicaban tasas de magnitudes intermedias entre esos dos extremos³².

Las dos categorías que se situaban en los extremos del espectro anterior, tenían en común una circunstancia, a saber, era fácil fiscalizar el cumplimiento de la obligación fiscal, ya que se imponía sobre el pagador de la renta la obligación accesoria de retener el gravamen, lo que se llamó retención en la fuente pagadora³³. Con ello, la declaración y pago del impuesto que adeudaba el beneficiario de rentas del capital y de rentas del trabajo

²⁷ FLORES DURÁN, Gloria y VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2014): *Desafíos en tiempos de reformas tributarias. Fundamentos, objetivos y control* (Santiago, Thomson Reuters) pp. 283-294.

²⁸ Ley N° 3.996, publicada en el Diario Oficial el 2 de enero de 1924.

²⁹ Recordemos que entre los muchos y extravagantes gravámenes que han sido establecidos en nuestro país, se cuenta aquel que, en 1915, fue aplicado a las rentas de los empleados públicos, el cual inesperadamente resucitó el año 2014 como un tributo a las rentas de las autoridades contemplado en el artículo 52 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta. VILLALOBOS, Sergio; SILVA, Osvaldo; ESTELLÉ, Patricio y SILVA, Fernando (2004): *Historia de Chile* (Editorial Universitaria) p. 649.

³⁰ RUBIO C., Juan B. (1934): "Comentario a los arts. 16 y 17 de la Ley de Impuesto a la Renta", *Revista de Derecho Universidad de Concepción* N° 4, año I, pp. 59-51; Editorial (1938): "Reclamo de impuesto a la renta", *Revista de Derecho Universidad de Concepción* N° 23-24, año VI, pp. 1921-1926; Editorial (1938): "Reclamo de impuesto a la renta", *Revista de Derecho Universidad de Concepción* N° 23-24, año VI, pp. 1915-1919; Editorial (1939): "Reclamo de impuesto", *Revista de Derecho Universidad de Concepción* N° 29-30, año VII, pp. 1921-1926.

³¹ Sin perjuicio de diversas modificaciones posteriores producto de la improvisación legislativa nacional. FLORES DURÁN y VERGARA QUEZADA (2014) p. 43.

³² CLARO SOLAR, Luis (1921): "Impuesto a la renta. Ligeras observaciones sobre el proyecto de ley presentado al Congreso Nacional el 6 de junio de 1919 por el presidente de la república", *Revista de Derecho, Jurisprudencia y Ciencias Sociales* (RDJ), tomo XVIII (1921) 1ª parte, pp. 37-75.

³³ FLORES DURÁN y VERGARA QUEZADA (2014) pp. 35-36.

subordinado, eran hechas por quien pagaba esas rentas y no por quien era el beneficiario de las mismas, que era el sujeto afectado por el gravamen.

Por su parte, las categorías situadas en el medio del espectro antes descrito tenían en común que ellas requerían que el propio contribuyente determinara la renta afecta a impuestos. Es decir, en esos casos era indispensable la declaración del contribuyente. En esencia, no existían diferencias conceptuales respecto de la forma mediante la cual se debían determinar las rentas de las cédulas comentadas, a saber, las de la industria y el comercio, y las rentas de la minería y la metalurgia. Por lo mismo, lo único que podía justificar la separación de estas actividades era establecer tasas diferentes que luego pudieran ser modificadas, igualmente, de manera independiente.

A pesar de esta igualdad en la técnica legislativa necesaria para afectar estas actividades, que fue representada durante la discusión de la ley³⁴, se utilizaron términos diferentes en los artículos que regulaban las deducciones de cada cédula y, adicionalmente, se empleó un tercer término en el reglamento para describir esos mismos conceptos.

Así, en el artículo 18 de la comentada ley aparece el término *necesarios* para referirse a las deducciones que se deben hacer para determinar las rentas de la industria y el comercio que estaban afectas al impuesto de tercera categoría. Mientras que las deducciones que se debían hacer para determinar las rentas de las explotaciones mineras y metalúrgicas que estaban afectas al impuesto de cuarta categoría, eran definidas en el artículo 24 de la misma ley con el término *inherentes*. Por su parte, el reglamento³⁵, que debía establecer los pormenores de esta regulación, utilizaba en sus artículos 142 y 183 el término *deducible* para referirse a esos dos conceptos³⁶.

Entonces, cuando se creó esta regla, nuestro sistema jurídico hacía sinónimos los términos, necesarios, inherentes y deducibles, por lo que es bastante claro que el término necesario no era empleado de forma literal, de hecho, no era utilizado de una manera medianamente técnica.

Ahora, si se ignora el contexto y la historia de la ley, se puede caer en la trampa de un pensamiento circular, en el que se define como necesario al gasto que es deducible, lo que no dirige nuestros esfuerzos hacia solución razonable alguna, por lo mismo, debemos continuar analizando la historia de la ley de 1924 para evitar caer en esa tautología.

Para ilustrar el contenido que se debe dar al oscuro término, sirve analizar lo que se estableció en el mensaje del proyecto del Ejecutivo, que señalaba con bastante claridad que la renta que se buscaba gravar era la renta neta, es decir, el proyecto de ley no se apartaba de lo que, como indicamos al inicio de este trabajo, piensa hoy la doctrina extranjera.

De esta manera, en dicha oportunidad el ejecutivo señaló que:

Renta es la renta neta. Así, en las entradas de cualquier empresa, debemos deducir en primer lugar los gastos de la empresa, es decir, los desembolsos hechos para adquirir el producto bruto. Pero, además, la renta como categoría, personal difiere del producto neto; si una deuda ha sido contraída para asegurarse el producto de un terreno determinado o de una determinada empresa,

³⁴ Historia de la Ley N° 3.996, pp. 1275-1276.

³⁵ Decreto Supremo N° 277, del 2 de enero de 1924, publicado en el Diario Oficial el 28 de febrero de 1924.

³⁶ El artículo 142 del reglamento se refería a los “gastos deducibles de la industria y el comercio”, y el artículo 143 se refiere a los gastos que no se admiten.

debe deducirse también el interés de tal deuda. Debe, por último, considerarse una compensación para la amortización de los desembolsos de primer establecimiento.

En otros términos, la renta es lo que un individuo obtiene, deducidos todos los gastos necesarios para su adquisición y que tiene disponible para su propio consumo. Siendo así la renta, un flujo de riqueza debe ser estimado con relación a un determinado período de tiempo: y designa la cantidad de riquezas que en ese período está regularmente a disposición del propietario para su consumo, de modo que éste no afecte en nada al capital³⁷.

La referencia al flujo de riqueza que consta en la historia de la ley es fundamental, debido a que demuestra que el legislador siguió en esto la teoría clásica, que distingue entre capital y flujo, siendo el primero la fuente productora y el segundo el rédito de ella. Por lo mismo, se afirma que renta es lo que se puede gastar sin hacerse más pobre, en consecuencia, se deben incluir todos los gastos incurridos en interés de la empresa³⁸.

Durante la tramitación de la ley, la discusión sobre la determinación de la renta principalmente se centró en la rebaja de los intereses y en el hecho que la presunción de renta que se establecía hacía inútil, en muchos casos, la determinación de la renta neta, que era lo que se buscaba afectar con impuestos, lo que llevó a bajar la tasa de dicha presunción³⁹.

Si bien se destacó que no parecía aceptable que las mineras tuvieran una regulación sobre la deducción de los gastos diferente a la que se aplicaba al resto de las industrias y al comercio, no se dieron explicaciones respecto de la disímil regulación más que aquellas que hemos mencionado, donde se hizo referencia a la teoría económica en boga en esa la época⁴⁰.

Ahora, la teoría económica sobre la renta a la que se referían los congresistas no es otra que el trabajo de Irving Fisher, quien en 1906 publicó su obra *La naturaleza del capital y la renta*, en la que perfeccionó la diferenciación entre capital y renta de Adam Smith, para lo que utilizó la distinción entre los conceptos de fondo y de flujo. El fondo se identifica con el capital, que es la riqueza, la fuente de la que proviene la renta, la cual es propiamente un flujo, un producto de aquella riqueza⁴¹. Siendo la renta la manifestación directa de la riqueza de una persona, los impuestos sobre ella han sido considerados por excelencia impuestos directos.

Es relevante para este análisis indicar que el destacado jurista Luis Claro Solar, ministro de Hacienda al momento en el que se envió el proyecto del ejecutivo, explicó qué era lo que el Ejecutivo entendía por renta en un artículo bastante ilustrativo que trata, entre otras cosas, las deducciones que se deben hacer para determinarla, señalando que renta “es todo valor apreciable en dinero que puede ser consumido anualmente por el contribuyente sin agotar la fuente de que procede o disminuirla”⁴².

³⁷ Historia de la Ley N° 3.996, p. 19.

³⁸ FLORES DURAN y VERGARA QUEZADA (2014) pp. 6-8.

³⁹ Historia de la Ley N° 3.996, pp. 287-288, 292-321, 1220-1221. Los problemas que ocasionaba la presunción de renta no fueron resueltos adecuadamente por el legislador, lo que llevó a que la administración fiscal interpretara la ley de una manera que evitara la doble tributación. BORDALÍ S., José (1940): *El impuesto a la renta. Su aplicación práctica* (Santiago, Imprenta Universitaria) pp. 50-51.

⁴⁰ Historia de la Ley N° 3.996, pp. 1086-1087.

⁴¹ FISHER, Irving (1906): *The nature of capital and income* (Nueva York, Macmillan) pp. 51-53.

⁴² CLARO SOLAR (1921) pp. 37-75.

Luego, Claro Solar continuó diciendo que esta “definición nos lleva, desde luego, a distinguir la «renta» de las entradas o rentas «brutas»: la renta de que hablamos es la «renta neta». Así, en las entradas anuales de cualquier empresa, para determinar la renta imponible, debemos deducir en primer lugar los gastos o desembolsos hechos para adquirir el producto bruto. Además, si para asegurar la producción de un terreno o de una determinada empresa, se ha contraído una deuda, deberá deducirse el interés de esa deuda. Debe también tomarse en cuenta que los desembolsos de primer establecimiento tienen que ser amortizados y consultar la compensación necesaria a su amortización, sin lo cual habría un agotamiento efectivo del capital empleado y el impuesto pasaría en realidad sobre éste”⁴³. Como es posible observar, no se pretendía dar al concepto de gasto necesario el significado formalista que lo iguala a los costos.

Continuando con las leyes, apenas un año después que se dictó la Ley N° 3.996 comentada, el Decreto Ley N° 755, de 1925, modificó esta normativa y la regla objeto de nuestro estudio pasó a estar ubicada en el artículo 20, que era mucho más detallado que su predecesor, debido a que recogió los elementos que antes estaban en el mencionado reglamento.

Este decreto ley innovó incluyendo un adjetivo adicional, a saber, que los gastos fueran *ordinarios y necesarios*, expresión que está presente en el derecho norteamericano, sin embargo, la interpretación del término *necesario* en ese sistema es opuesta a la que se ha hecho en Chile, entendiéndose que admite todo desembolso efectuado por un negocio de manera razonable, lo que se conforma con el hecho gravado, que es la renta neta producida por el contribuyente⁴⁴.

Si examinamos las colecciones de sentencias⁴⁵ recaídas sobre casos en los que se aplicó este concepto bajo la ley de 1924, es posible encontrar los primeros ejemplos relevantes de cómo operaron estas disposiciones. Así, la Corte Suprema resolvió a principios de la década de 1930 casos en los que se impugnaron remuneraciones pagadas a los trabajadores, lo que muestra que desde temprano la actuación de la administración fiscal ha tendido a impugnar pagos que van en interés de la empresa y no de sus dueños.

En *Saavedra Benard y Cía.*, el Fisco recurrió en contra de la resolución de la Corte de Apelaciones de Valparaíso que aceptó el reclamo del contribuyente. El razonamiento del tribunal de segunda instancia se basaba sobre lo dispuesto en el reglamento de la ley del ramo, que contemplaba supuestos más detallados que la ley. La impugnación fiscal sostenía que el reglamento -dictado por el propio estado-, se apartaba de lo dispuesto en la ley, al no distinguir entre premios y gratificaciones fijas o variables⁴⁶, lo que es una curiosa muestra de una violación del principio de inderogabilidad singular⁴⁷.

⁴³ Ídem.

⁴⁴ GUERIN, Sanford; POSTLEWAITE, Philip y ROSENZWEIG, Adam (2013): *Problems and Materials in Federal Income Taxation* (Nueva York, 8ª ed, Wolters Kluwer) pp. 354-355.

⁴⁵ BRAVO PÉREZ DE ARCE, Alfonso (1940): *Ley de Impuesto a la Renta ante la jurisprudencia* (Santiago, memoria de licenciatura Escuela de Derecho de la Universidad de Chile) pp. 59-138.

⁴⁶ *Saavedra Benard y Cía. con Impuestos Internos* (1931): Corte Suprema, 7 de julio de 1930 (casación en el fondo), RDJ tomo XXVIII (1931), 2ª parte, secc. 1ª pp. 128-133.

⁴⁷ BERMÚDEZ SOTO, Jorge (2014): *Derecho administrativo general* (Santiago, 3ª edición, LegalPublishing / Thomson Reuters) pp. 81-82.

La Corte Suprema resolvió en *Saavedra Benard y Cía.* que no se habían establecido los antecedentes de hecho que permitieran demostrar que el gasto por gratificaciones era necesario para producir las rentas brutas, es decir, decidió la causa debido a la falta de pruebas⁴⁸, argumento que, igualmente, se repite en la jurisprudencia hasta hoy⁴⁹.

De manera similar, en *Refinería de Azúcar de Viña del Mar* se impugnó el pago de participaciones a gerentes, administradores, directores y a los empleados de la sección eléctrica de la empresa y del pago de las gratificaciones al personal, porque se pagaron cuando ya se conocía el resultado del balance. La administración sostenía que no eran necesarios ni ordinarios y que, al ser gratificaciones voluntarias, no se podían rebajar de la renta imponible de la tercera categoría de la empresa⁵⁰.

La corte, por su parte, después de un breve análisis, recurre al diccionario para definir el término necesario, señalando en el considerando sexto que “desde luego, cabe advertir que el sentido natural y obvio del vocablo «necesario», según su uso general, de acuerdo con la definición que de él se da en el Diccionario de la Lengua, es el de algo que ha de suceder precisa, forzosa e inevitablemente, que se hace o ejecuta obligado de otra cosa, que es menester indispensablemente, y, por lo tanto, las gratificaciones de que tratan estos autos, consultadas, como lo afirma la resolución atacada, a fines de año, cuando ya la renta se había conseguido y se conocía el resultado del balance, no ha podido ser necesaria para que se alcanzara aquella dado que no era rigor satisfacerla, por no ser permanente y periódica no requerir, en caso alguno, el concurso del capital social y emanar por lo demás, de un acto voluntario de la firma que las acordó, a lo que se agrega que se desprende de los hechos antes aludidos que no fueron pagadas ni tampoco adeudadas durante los años fiscales respectivos”.

A pesar del estreno en sociedad de la interpretación formalista que comentamos, ella no fue generalmente utilizada por la Corte Suprema, y durante ese período resolvió que, si las gratificaciones eran parte de los contratos celebrados con los trabajadores de trabajo, ellas eran un gasto necesario para el empleador⁵¹, incluso si ellas superaban los mínimos legales⁵², y no era relevante que su cálculo ocurriera a fin de año⁵³. Este último detalle no es menor respecto de la interpretación que analizamos, porque el argumento usado por la administración para reprimir ese tipo de incentivo laboral sostenía que, si el pacto ocurría a fin de año, cuando se conoce el resultado de la empresa, el mismo no tenía influencia en la generación de las rentas, lo que es otra excusa formalista para restringir los incentivos que las empresas entregan a sus trabajadores, que afortunadamente no prosperó.

⁴⁸ BRAVO PÉREZ DE ARCE (1940) pp. 91-92.

⁴⁹ Lo que es familiar para todos quienes se dediquen a la práctica fiscal, e incluso es posible apreciar ejemplos en los que se exige al contribuyente acreditar un hecho negativo. *Eugenio Cruz Puga con SII* (2017): Corte Suprema, 5 de octubre de 2017 (casación en el fondo), rol N° 38.853-2017.

⁵⁰ *Refinería de Azúcar de Viña del Mar con Impuestos Internos* (1931): Corte Suprema, 22 de septiembre de 1931 (casación en el fondo), RDJ Tomo XXIX (1932), 2ª parte, secc. 1ª pp. 20-26.

⁵¹ *Gregorio Larenas con Impuestos Internos* (1936): Corte Suprema, 10 de octubre de 1936 (casación en el fondo), RDJ tomo XXXIV (1937), 2ª parte, secc. 1ª -17-24.

⁵² *Cía. Molinos y Fideos Carozzi con Impuestos Internos* (1937): Corte Suprema (casación en el fondo), ahora en Bravo Pérez de Arce (1940) pp. 95-96.

⁵³ *El Tattersal con Impuestos Internos* (1938): Corte Suprema, 2 de mayo de 1938 (casación en el fondo), RDJ tomo XXXV (1938), 2ª parte, secc. 1ª pp. 516-520.

Las fiscalizaciones que restringían el pago de las gratificaciones dieron lugar a más juicios que contribuyeron al imperfecto entendimiento del concepto de gasto necesario, lo que llevó a que se tuviera que modificar la ley en 1931⁵⁴.

A pesar de ello, la administración siguió impugnando las gratificaciones contractuales, lo que tenía que ser corregido por nuestras cortes⁵⁵, y obligó al parlamento a realizar sucesivas modificaciones legales⁵⁶, lo que llevará posteriormente a establecer el concepto de voluntariedad, el cual simplemente tenía por objeto determinar cuál era la categoría aplicable a dicha renta y, por lo mismo, la tasa con la que se encontraba gravada⁵⁷.

En general, bajo la vigencia de las leyes posteriores que fueron recogiendo estas normas, la administración continuó impugnando gastos incurridos en interés de la empresa y no de sus dueños. Así, por ejemplo, rechazó: comprar dólares para devolver el monto recibido en esa misma moneda, para cumplir con un contrato de cuenta en participación⁵⁸; pagar intereses por préstamo, porque los recursos fueron usados para adquirir maquinarias de empresa periodística⁵⁹; pagar por la demolición de construcciones adquiridas para adaptarlas al giro de la empresa⁶⁰.

No obstante, la interpretación formalista que comentamos tiene otros aspectos que convierten a las normas sobre aceptación de los gastos en una herramienta de la arbitrariedad, debido a que, en la práctica, impone un estándar que los gastos generales no pueden cumplir, a saber, que se puedan asociar a la producción de una renta. Esa parte de la interpretación también es el fruto de la ignorancia de la historia de esta regulación, como pasamos a examinar a continuación.

3.1 CRÍTICA AL CONCEPTO FORMALISTA DE GASTO NECESARIO

Analicemos ahora el aspecto que tanto hemos criticado de la interpretación del concepto de gasto necesario para producir la renta, a saber, el formalismo en el que cae la administración fiscal.

La doctrina considera formalistas a los sistemas jurídicos en los que, entre otras características, priman las interpretaciones literales que se hacen del texto de la ley, ignorando el propósito de la norma⁶¹ e incluso la historia de su establecimiento. En el caso del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en su texto vigente, nos enfrentamos a una interpretación literalista de la ley tributaria, como pasamos a examinar.

⁵⁴ Decreto con Fuerza de Ley N° 271, de Hacienda, de 1931, publicado en el Diario Oficial el 29 de mayo de 1931.

⁵⁵ *Jorge Roeschman y Cía. con Impuestos Internos* (1935): Corte de Apelaciones de Concepción (apelación), *Revista de Derecho*, Universidad de Concepción N° 13, pp. 646-653.

⁵⁶ Bordalí S. (1940) pp. 98-99 y 106-107.

⁵⁷ BRAVO PÉREZ DE ARCE (1940) pp. 70-71 y 164-177; CARVALLO HEDERRA, Sergio (1963): *Legislación tributaria chilena* (Santiago, Editorial Universitaria) pp. 124-126 y VERGARA QUEZADA (2016) pp. 202-208.

⁵⁸ *Ch. H. y M. Ltda. con Dirección* (1965): Corte Suprema, 30 de marzo de 1965, JORQUERA CONCHA, Carlos (1968): "Jurisprudencia de los tribunales superiores de justicia. Años: 1963 (parte) 1964 – 1965 – 1966", *Revista de Derecho Económico Universidad de Chile*, N° 23-24, p. 92.

⁵⁹ *Soc. P. El. D. I. con Dirección* (1966): C. de Apelaciones de Santiago, 14 de octubre de 1966, JORQUERA CONCHA (1968) p. 93.

⁶⁰ *Em. A. M. B. con Dirección* (1966): C. de Apelaciones de Santiago, 9 de mayo de 1966, JORQUERA CONCHA (1968) pp. 94-95.

⁶¹ Shapiro (2014) pp. 310-313.

El texto del artículo 31 comentado, parte señalando que la renta líquida de las personas indicadas en el artículo anterior, es decir, la renta de una persona natural o jurídica que explote bienes o desarrolle actividades afectas al impuesto de primera categoría, 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”.

Tomar en serio una interpretación literal de las normas antes mencionadas, nos llevaría a toda clase de conclusiones absurdas, por ejemplo, sostener que estas reglas solamente aplican a personas naturales y jurídicas, ya que el artículo 30 exclusivamente menciona a estos dos tipos de contribuyentes, en consecuencia, si el legislador hubiese deseado incluir a entidades extranjeras que carecen de personalidad jurídica o a las comunidades regidas por el derecho nacional, ellas debían estar mencionadas, tal como es el caso de la identificación del contribuyente en el artículo 41 G de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que enumera los tipos de contribuyentes a los que esa regla aplica⁶².

Obviamente, semejante interpretación no resiste ningún tipo de análisis, por lo mismo, es necesario preguntarse por qué la interpretación literal del concepto de gasto necesario para producir la renta ha sido aceptada sin mayores reservas, mientras la jurisprudencia administrativa y judicial en otras materias incluye los cuatro elementos del método de interpretación de las leyes contemplado en el Código Civil⁶³.

3.3 EL FORMALISMO NO ES UNA CARACTERÍSTICA DEL DERECHO NACIONAL

Nuestro derecho positivo no es formalista y, por ejemplo, no presume que la ley ha resuelto todos los problemas que pueden presentarse, lo que queda en evidencia en el artículo 5 del Código Civil que encarga a la Corte Suprema la labor de representar al presidente de la República, entre otras cosas, los vacíos que noten en las leyes.

Igualmente, el Código Civil ordena interpretar la ley recurriendo a su contexto y dispone el uso de materiales que no son parte de la ley para interpretarlas. La restricción respecto de este último punto, que confunde a quienes creen ver en ella un sesgo formalista, está dirigida a evitar la arbitrariedad, al exigir la demostración empírica del propósito del legislador⁶⁴.

Dicho de otra manera, el Código Civil obliga a que el propósito de las reglas sea establecido de forma empírica, recurriendo a la historia fidedigna del establecimiento de la ley, lo que excluye a las preferencias personales del intérprete.

Así las cosas, salta a la vista lo inadecuada que es la interpretación del concepto de gasto necesario, más cuando otras normas son interpretadas de manera no formalista. Así, por ejemplo, la Corte Suprema ha interpretado que el nombre o rótulo que la administración fiscal pone en un acto administrativo no altera su naturaleza, por lo que una pérdida de

⁶² VILLAMÁN RODRÍGUEZ, Francisca (2017): “La deuda histórica con los principios superiores de la tributación”, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción* pp. 35-45.

⁶³ VERGARA QUEZADA (2016) pp. 184-214.

⁶⁴ GUZMÁN BRITO, Alejandro (2001): *Las reglas del “Código Civil” de Chile sobre interpretación de las leyes* (Santiago, 2ª ed., LexisNexis) 67-103.

arrastré puede ser modificada por un acto titulado “liquidación”, que está cumpliendo la función propia de una resolución⁶⁵.

Ante la ocurrencia de errores de los particulares que no ocasionan perjuicio alguno, los tribunales no siempre han hecho extensiva a los contribuyentes la misma cortesía de interpretar los actos sin recurrir a formalismos.

Un ejemplo de lo antes indicado se puede apreciar al examinar la admisibilidad de recursos judiciales interpuestos dentro del plazo legal, que en su texto impugnan la resolución que resuelve la reposición administrativa presentada en contra del acto recurrible judicialmente.

En casos no fiscales, se ha resuelto que, por aplicación del principio de impugnación de los actos administrativos, es “indiferente que la impugnación se dirija contra el acto administrativo que resuelve el recurso administrativo [de reposición], el acto original objeto de dicho reclamo, o contra ambos a la vez, entendiéndose por lo tanto que el juez que conoce de la acción resolverá el asunto de fondo referido al acto administrativo original”⁶⁶.

En contraste, en los reclamos tributarios se ha resuelto su rechazo cuando su texto indica que se dirigen en contra de la resolución que resuelve la reposición administrativa presentada en contra del acto del Servicio de Impuestos Internos que es recurrible judicialmente⁶⁷.

Lo anterior, a pesar que el reclamo se presenta dentro del plazo legal⁶⁸, que se cuenta desde el acto recurrible judicialmente conforme al artículo 124 del Código Tributario, por lo que en esos casos el rechazo solamente se explica por un formalismo impropio de nuestro derecho, que se aprovecha de la desafortunada redacción del abogado del contribuyente que no provoca perjuicio alguno si el reclamo se presenta dentro de plazo, y contrasta con el tratamiento que se da a los errores de la administración fiscal y de otros particulares.

Algo similar podemos apreciar en el caso de la llamada nulidad de derecho público cuando ella es mencionada por el contribuyente en el escrito de reclamo para calificar la infracción que le da derecho a recibir una devolución de impuestos.

En el caso anterior, para efectos de declarar la prescripción del derecho de un particular, que deriva de la declaración de nulidad de un acto administrativo, se ha resuelto que no interesa la nomenclatura empleada por el actor, y se debe analizar qué es lo que el actor pide.

Entonces, si solicita que se declare un derecho a su favor, la acción ejercida se califica como un contencioso-administrativo de derechos, por lo que la acción es prescriptible. En

⁶⁵ *Inmobiliaria e Inversiones Santa Lucía Ltda. con SII* (2016): Corte Suprema, 8 de agosto de 2016 (casación en el fondo), rol N° 8.219-2015 y *Lota Vedde Dos S.A. con SII* (2016): Corte Suprema, 15 de junio de 2016 (casación en el fondo), rol N° 34.419-2016.

⁶⁶ *Correa y Cía. Ltda. con SEREMI de Salud Región Metropolitana* (2010): Corte Suprema, 30 de junio de 2010 (casación en el fondo), rol N° 7.412-2008.

⁶⁷ *RFP Logística Limitada con SII* (2016): Corte Suprema, 10 de noviembre de 2016 (casación en el fondo), rol N° 82.440-2016.

⁶⁸ En cuyo caso es más que razonable hacer la distinción. *Michel Nahum Chimpalsky con SII* (2016): Corte Suprema, 7 de julio de 2016 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 8.499 2011 y *Ramón Octavio García Carrasco con SII* (2016): Corte Suprema, 7 de julio de 2016 (casación en el fondo), rol N° 12.332-2015.

cambio, si la nulidad del acto es solicitada solamente para restaurar la juridicidad, la acción es propiamente de nulidad de derecho público⁶⁹.

Lo dicho es muy relevante porque los hechos que permiten solicitar que se deje sin efecto un acto por ilegalidad, que se rige por el contencioso-administrativo de derechos, y los hechos que autorizan pedir la nulidad de derecho público son exactamente los mismos, por ello, lo relevante para calificar las acciones ejercidas es qué es lo que pide el actor, y no la calificación de la acción o el hecho que provoca el vicio del acto.

A pesar de lo dicho, no es inusual que los tribunales usen como excusa la nomenclatura empleada por el actor para no conocer del fondo del asunto, lo que ha llevado a que se amplíen las facultades de los jueces tributarios y aduaneros entregando una facultad que ya tenían: declarar la nulidad del acto respectivo para efectos de reconocer el derecho del reclamante⁷⁰, lo que previsiblemente será una fuente de nuevos problemas.

4. LA INTERPRETACIÓN DE LA LEY DE 1964 Y EL USO DEL CONCEPTO DE GASTO NECESARIO COMO ARTIFICIO PARA INFRINGIR LAS REGLAS SOBRE TASACIÓN Y PRESCRIPCIÓN

Tras la modificación legal ocurrida en 1964 la interpretación formalista antes analizada fue adoptada por administración fiscal, que también recurrió al *Diccionario de la lengua española* para definir el concepto comentado. Esta adopción se formalizó en el volumen sobre el impuesto a la renta del *Manual* del Servicio de Impuestos Internos⁷¹, que en su sección 6(12)-40.01 indicó que debe entenderse por necesario “el gasto inevitable u obligatorio”, es decir, se limitó al significado literal del término.

Tras lo anterior, la instrucción comentada agregó que “debe considerarse no solamente la naturaleza del gasto sino además su monto, es decir, hasta qué cantidad el gasto es necesario para producir la renta”.

Si bien esta instrucción se aparta de la legalidad, ella se explica por el quiebre del principio de conmutación de ingresos y gastos, que supone que todo gasto de un contribuyente es un ingreso para otro⁷², lo que no se cumplía en el caso de los gastos por fletes, que se beneficiaban con un régimen fiscal preferencial en esa época. Por ello dicho *Manual* agregaba que “habría que considerar si el flete mismo es necesario para la obtención de la renta y luego si su monto se compadece con el valor que otras empresas cobran por fletes de la misma naturaleza”.

Como comentamos en otra oportunidad, en rigor, la aplicación de esta instrucción lleva a una desviación de poder, porque lo que hace es evitar con astucia tener que aplicar las normas sobre tasación⁷³.

⁶⁹ VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2014): “El reclamo tributario: características esenciales de un recurso contencioso-administrativo de plena jurisdicción”, *Revista de Estudios Tributarios* Universidad de Chile, N° 10, pp. 171-208.

⁷⁰ VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2016): “La nulidad de derecho público y el proyecto de ley que perfecciona la justicia tributaria” *Revista de Estudios Tributarios* Universidad de Chile, N° 15, pp. 165-192.

⁷¹ Terminado el 10 de abril de 1964. NOWAK, Norman (1970): *Tax Administration in Theory and Practice* (Nueva York, Praeger Publishers) pp. 66.

⁷² Oficina de Estudios Tributarios (1960): *El sistema tributario chileno. Análisis, evaluación, alternativas de reforma* (Santiago, segunda edición, Talleres Gráficos La Nación), Tomo 1, p. 118.

⁷³ VERGARA QUEZADA (2016) pp. 294-297.

Igualmente examinamos en otra ocasión⁷⁴ que incluso al aplicar la instrucción anterior se puede violar la prescripción, debido a que la enajenación a un menor valor produce una pérdida, la que se rebaja como un gasto del período, lo que se usa como excusa para impugnar el costo de adquisición del bien enajenado incluso más allá del plazo de prescripción.

Además, utilizar las reglas sobre aceptación de los gastos para impugnar el costo es una infracción a las reglas sobre prueba⁷⁵, ya que la circunstancia normal es el cobro de precios de mercado⁷⁶, lo que ha sido reconocido por el propio Servicio de Impuestos Internos cuando instruyó, para efectos del artículo 59 inciso cuarto N° 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, considerar que un valor razonable es el de mercado, y que dicho requisito debe ser analizado cuando exista relación entre las empresas, por lo que en “los demás casos, esto es, cuando entre las partes no existe tal relación, se considerará en principio que el precio de la operación es razonable, a menos que existan fundados antecedentes en sentido contrario”⁷⁷.

Es posible apreciar un ejemplo de lo que hemos visto en el fallo recaído en la causa *Inmobiliaria Herseim La Reserva Ltda. con SII*⁷⁸, en el cual la corte estimó que el valor de adquisición fue exagerado, por lo que aceptó que se rechazara el costo, aplicando para ello las mismas reglas sobre rebaja de los gastos necesarios para producir la renta⁷⁹.

Otro ejemplo se puede apreciar en una sentencia que, si bien aún no está firme, explica el problema a la perfección al señalar que “en definitiva, rechazando parcialmente la pérdida sólo por una duda respecto del precio del aporte, duda que no se tradujo en la única medida legal que correspondía –la tasación- la resolución atacada se tornó ilegal”⁸⁰.

5. LA IDEA DE LA RELACIÓN NECESARIA ENTRE UN GASTO Y UN INGRESO: LA COLISIÓN DE REGLAS DE SISTEMAS CEDULARES Y UNIVERSALES

Por otro lado, parte importante del problema que provoca la interpretación literal de la regulación comentada es que se busca la relación necesaria entre cada desembolso del

⁷⁴ VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2018): “Excepciones a la facultad de tasar del artículo 64 del Código Tributario”, *Revista de Estudios Tributarios* Universidad de Chile, N° 18, pp. 67-69.

⁷⁵ *Maderas Cóndor S.A. con SII* (2014): Corte Suprema, 31 de julio de 2012 (casación en el fondo), rol N° 3.088-2010; ALESSANDRI R., SOMARRIVA U., VODANOVIC H. (2011) Tomo segundo p. 420; PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel (1993): *La prueba en materia sustantiva civil. Parte general* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 52-53 y *Nespresso Chile S.A. con SII* (2016): Corte Suprema, 17 de marzo de 2016 (casación en el fondo), rol N° 3.319-2015.

⁷⁶ SALAZAR CÁDIZ, Andrés. (2016): “La alteración de precios como fraude: Comentarios acerca del origen histórico del artículo 285 del Código Penal chileno y su interpretación”, *Política Criminal*, Vol. 11 N° 22, pp. 391-438 y ALVEAR TÉLLEZ, Julio (2015): “Hacia una concepción comprensiva de la libertad económica. Un paradigma a desarrollar”, *Estudios Constitucionales*, Año 13, N° 1, 2015, pp. 321-372.

⁷⁷ Circular N° 62, de 1997.

⁷⁸ *Inmobiliaria Herseim La Reserva Ltda. con SII* (2016): Corte Suprema, 12 de diciembre de 2016 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 32.130-2015.

⁷⁹ Esto lo analizamos con mayor detalle en VERGARA QUEZADA (2016) pp. 294-297. Como señalamos, lo dicho ocurrió en la causa *Inmobiliaria Herseim La Reserva Ltda. con SII* (2016): Corte Suprema, 12 de diciembre de 2016 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 32.130-2015.

⁸⁰ *Petróleos Marinos de Chile Ltda. con SII* (2016): Corte de Apelaciones de Valparaíso, 22 de junio de 2016 (apelación), rol N° 101-2016. Recurso rol N° 36.194-2017 pendiente en la Corte Suprema rol N° 3-6194-2017.

contribuyente y un ingreso tributable⁸¹, lo que no tiene ningún sentido, porque esa asociación necesaria solamente se da en el caso de los costos.

Es decir, el resultado de la interpretación formalista es el absurdo que, por definición, ningún gasto cumple con la regla general, debido a que los únicos desembolsos que se asocian directamente a un ingreso no se clasifican como gastos, sino que ellos son costos, ya que se “define como costo a un sacrificio de recursos que se hace con la esperanza de recibir un beneficio futuro”⁸².

De esta forma, la definición formalista deja fuera prácticamente a cualquier gasto general de las empresas del concepto de gasto necesario, porque ellos se efectúan en beneficio de la empresa, pero no tienen una relación necesaria con ningún ingreso. A lo dicho eso se suma que el contribuyente se encuentra obligado a probar esta necesidad, lo que en rigor es imposible, porque los gastos generales, por definición, no se relacionan con un ingreso en particular.

En este punto es importante tener presente que, como indicamos al inicio, la base sobre la que se construyó nuestro impuesto a la renta es el sistema cedular⁸³ que, en rigor, no ha sido superado por la ley vigente⁸⁴. Bajo el sistema cedular la ley dividía las rentas en categorías, a las que aplicaba reglas y tasas diferentes.

Una de las características relevantes de los sistemas cedulares para efectos de este análisis es, precisamente, que aquel sistema se opone al de impuestos universales. Esto, entre otras cosas, implicaba que, si un tipo de renta no estaba contemplado dentro de una categoría, simplemente no estaba gravado.

Por aquel motivo, en los sistemas de impuestos cedulares es muy importante la asociación de los gastos a un ingreso particular, porque ello permite evitar que se disminuyan las rentas afectas a una categoría a la que se aplicaba una tasa alta con gastos relacionados con la producción de rentas que están afectas a una categoría diferente con una tasa baja o no que no están gravadas⁸⁵.

Evidentemente, lo anterior plantea el problema de cómo distribuir los gastos generales cuando un mismo contribuyente obtiene rentas afectas a diferentes cédulas y, eventualmente, rentas que no están afectas a ninguna de ellas, problema que aún no ha sido apropiadamente solucionado por nuestra ley, a pesar que en teoría se abandonó la lógica

⁸¹ La administración exige que se demuestre que el gasto es “inevitable u obligatorio en relación con el giro del negocio, considerando tanto la naturaleza, como el monto del gasto, es decir, hasta qué cantidad el gasto ha sido necesario para producir la renta afecta a[1] IDPC [impuesto de primera categoría]. Dichos desembolsos deben reunir la doble condición de ser comunes, habituales y regulares por una parte; y por otra, inevitables, obligatorios, imprescindibles o indispensables para producir la renta afecta a[1] IDPC”. Oficio N° 888, de 2017. Curiosamente, esta interpretación tiene elementos en común con algunas interpretaciones judiciales del período en el que se exigía que el gasto fuera *ordinario* y necesario, que era “aquel que reúne, por una parte, la condición de hacerse comúnmente, de ser usual, habitual, corriente y regular, y por otra, de que hace falta, que es obligatorio e imprescindible, todo esto en contraposición a voluntario, superfluo y espontáneo”. *Soc. C. M. G. y Cía. Ltda.* (1962): C. de Apelaciones de La Serena, 4 de mayo de 1962, Jorquera Concha (1968) p. 91.

⁸² IRARRÁZABAL COVARRUBIAS, Aníbal (2010): *Contabilidad, fundamentos y usos* (Santiago, 6ª ed., Ediciones UC) p. 233.

⁸³ Como lo señaló el ministro de Hacienda Ramón Subercaseaux, el parlamento optó por “el sistema «analítico» o «cedular» del tipo inglés (Income tax), que clasifica las rentas en varias categorías o cédulas y hace pagar el impuesto correspondiente a cada renta en la fuente misma que la produce”. Historia de la Ley N° 3.996, p. 600.

⁸⁴ El artículo 20, a grandes rasgos, contiene la división de tipos de renta que correspondían a las antiguas cédulas.

⁸⁵ AULT y ARNOLD (2010) p. 197.

cedular para gravar todo tipo de renta en 1964⁸⁶, por lo que deberíamos haber pasado a un sistema de impuesto universal.

Si bien muchos de los sistemas tributarios que comenzaron siendo cedulares y luego fueron cambiando en la dirección de un sistema universal mantuvieron muchos elementos cedulares, como las retenciones en la fuente pagadora⁸⁷, una sana política legislativa indica que las instituciones claves deberían ser modificadas, lo que no ha ocurrido hasta la fecha en nuestro país y, además, ha generado una colisión permanente entre las reglas que obedecen a las características del sistema cedular y las normas que persiguen nuevos objetivos.

Entonces, si a pesar que un gasto es incurrido en interés de la empresa, la autoridad fiscal sigue buscando su vinculación con un ingreso particular, se combinan lógicas incompatibles, debido a que no es relevante la mencionada imputación, porque desde que se abandonó la definición de renta cedular todas las rentas de la empresa quedan afectas al mismo gravamen.

Ahora, debido a que es demasiado restrictivo el concepto formalista de gasto necesario, en la práctica, dicho concepto suele ser aplicado siguiendo valoraciones o apreciaciones personales de los hechos y no a descripciones de ellos.

Así, por ejemplo, se han rechazado gastos de arbitraje porque la contribuyente solamente indicó que tiene la calidad de demandada en un juicio “sin precisar el fundamento de esa acción ni cómo ello tiene relación con su actividad generadora de ingresos gravados con impuesto de primera categoría y, en particular, sin asentar cómo, de prosperar tal demanda interpuesta contra la reclamante, ello impediría o menoscabaría la continuidad de su actividad afecta al impuesto de primera categoría”⁸⁸.

De esta forma, en el caso anterior, por un lado, se exigía que la empresa demandada acreditara el mérito de la demanda presentada en su contra para ejercer su derecho a la defensa en juicio y, por otro lado, se consideró que solamente si los posibles efectos de la acción eran catastróficos, sería necesario que la empresa concurriera al arbitraje.

5.1 LA IMPOSIBILIDAD DE ACREDITAR EL CUMPLIMIENTO DE LA REGLA GENERAL

Como vimos en el punto anterior, por definición los gastos no se relacionan de forma directa con un ingreso, porque cuando esa relación se presenta el desembolso se denomina costo, y el costo está regulado por el artículo 30 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y no por el 31, por lo que el primer absurdo de la interpretación formalista de la regla general sobre la deducción de los gastos es que, en la práctica, no existen gastos que cumplan con el concepto de necesario. Pero, ese no es el único absurdo que provoca la interpretación formalista.

La segunda consecuencia absurda deriva del hecho que, al ser la regla general, ella debe ser cumplida por todos y cada uno de los gastos deducibles de las empresas. Es decir, para que cualquier gasto se pueda deducir debe ser calificado como necesario, entonces,

⁸⁶ PÉREZ CALDERÓN, PARGA GACITÚA y PÉREZ CALDERÓN (1966) pp. 14-19.

⁸⁷ THURONYI, BROOKS y KOLOZS (2016) pp. 217-218.

⁸⁸ *Salmones Sur Austral S.A. con SII* (2017): Corte Suprema, 4 de julio de 2017 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 10.167-2017. En el mismo sentido *Salmones Sur Austral S.A. con SII* (2017): Corte Suprema, 4 de julio de 2017 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 38.133-2016; *Salmones Sur Austral S.A. con SII* (2017): Corte Suprema, 4 de julio de 2017 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 35.182-2016.

según la interpretación formalista de la administración será imperativo que al momento de determinar la renta líquida imponible se demuestre que todos los gastos son inevitables, obligatorios, imprescindibles o indispensables para producir la renta afecta al impuesto de primera categoría⁸⁹.

El problema es bastante básico y se relaciona con el propio concepto de causalidad y con el procedimiento que permita determinar la causalidad. Los humanos tendemos a confundir la generalización con la causalidad, es decir, no nos resulta fácil separar la generalización que producimos en nuestras mentes a partir de la percepción de los hechos y circunstancias que presenciamos del estudio demostrable sobre qué hecho o conjunto de ellos provocó un determinado efecto⁹⁰.

Luego, en casos como la responsabilidad extracontractual⁹¹, nuestro derecho realiza la indagación de las causas necesarias del daño dentro del llamado procedimiento judicial de lato conocimiento⁹², debido a que el resultado al que se llegue afectará los derechos de una persona. En contraste, y sin tomar en cuenta que por definición es imposible relacionar necesariamente un gasto a un ingreso, no se sigue un procedimiento adecuado para la demostración del hecho que los gastos son la causa necesaria de un ingreso.

Decimos que es inadecuado, porque los procedimientos administrativos destinados a determinar los derechos y las obligaciones están amparados por los principios del debido proceso⁹³, lo que tiene todo el sentido del mundo, si consideramos que mediante ellos se puede privar a los particulares de sus recursos y, por lo mismo, la defensa del debido proceso en materia tributaria previene el actuar arbitrario de la auditoría fiscal, lo que es una exigencia esencial del estado de derecho y del buen funcionamiento de un régimen democrático, debido a que, entre otras cosas, es una forma de prevenir la corrupción al exigir la conformidad del acto administrativo con la ley⁹⁴, y de evitar que la autoridad fiscal sea vista como una herramienta útil para dejar sin recursos a los opositores de un gobierno⁹⁵.

Entonces, lo que en rigor hace la interpretación formalista es imponer la carga de demostrar la relación de causalidad necesaria de cada desembolso con algún ingreso, por ello, todas las partidas de gastos, de todos los balances, de todas las empresas del país, deberían cumplir exactamente los mismos requisitos probatorios que nuestro derecho exige al demandante en un caso judicial sobre responsabilidad extracontractual, lo que demuestra lo

⁸⁹ Oficio N° 888, de 2017.

⁹⁰ HART, H. L. A. y HONORÉ, Tony (1984): *Causation in the Law* (Oxford, 2ª ed., Oxford University Press) pp. 9-25.

⁹¹ BARROS BOURIE, Enrique (2008): *Tratado de responsabilidad extracontractual* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 376-384.

⁹² CASARINO VITERBO, Mario (2010): *Manual de derecho procesal* (Santiago, 6ª ed., Editorial Jurídica de Chile) Tomo IV, pp. 17-18.

⁹³ FLORES DURÁN, Gloria (2017): "Principios, procedimientos y procesos tributarios", *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 2, pp. 8-42.

⁹⁴ Como se ha hecho presente, la corrupción es "normalmente acompañada de arbitrariedad administrativa por falta de procedimiento o razonamiento en la toma de la decisión". Contreras Alfaro, Luis (2001): "Sobre algunos aspectos penales de la corrupción de funcionarios públicos: La iniciativa del funcionario en el cohecho pasivo", *Revista de Derecho* Consejo de Defensa del Estado, Año 2, N° 1, pp. 187-209.

⁹⁵ The Economist (2017): Tax authorities are the latest tools of repression in Africa. En línea <<https://www.economist.com/middle-east-and-africa/2017/09/30/tax-authorities-are-the-latest-tools-of-repression-in-africa>>. [Consultado el 25 de mayo de 2018].

absurda que es la interpretación formalista de la regla porque ella nos lleva, a su vez, al absurdo de considerar que la determinación de la renta líquida imponible debería tener las mismas características que el juicio ordinario de mayor cuantía.

5.2 CREACIÓN DE EXCEPCIONES ADMINISTRATIVAS A LA REGLA GENERAL: EL EFECTO DE LA IMPOSIBILIDAD DE SU CUMPLIMIENTO

Para comprender a cabalidad el problema planteado, es necesario recordar que, como lo explicó Hart, las reglas pueden estar diseñadas para que sean aplicadas por sus destinatarios sin necesidad de que intervenga un agente estatal, es decir, la guía de conducta puede ser establecida una sola vez en la propia ley. Si bien eso parece evidente ya que, después de todo, es lo que se supone deben hacer las leyes, no siempre es tan fácil establecer reglas generales aplicables a la generalidad de los casos.

Por ello, cuando la aplicación de la regla tiene implicancias sociales mayores, como ocurre, por ejemplo, con las normas para fijar las tarifas que cobran las empresas eléctricas a los consumidores, o cuando las posibilidades de hecho que la regla debería comprender no pueden ser apreciadas y resueltas sino cuando ocurra un caso concreto, los sistemas jurídicos crean normas abiertas, debido a que se requieren elementos adicionales a la ley para encontrar una solución a un caso⁹⁶. Esto último es lo que ocurre con los conceptos jurídicos indeterminados.

Esta incapacidad de hecho de regular de forma anticipada las circunstancias que se presentan en la realidad puede ser morigerada facultando a una entidad especializada para que administre la correspondiente regla. La entidad hará ello estableciendo *a priori* ciertos parámetros generales, los que pueden ser implementados mediante procedimientos en los que se escuche a quienes serán afectados por la normativa⁹⁷.

Un ejemplo de lo antes dicho es la instrucción del Servicio de Impuestos Internos en la que estableció parámetros de conductas de los contribuyentes que son consideradas como haber agotado prudencialmente los medios de cobro de créditos, lo que permite a los operadores del derecho tributario calificarlos como incobrables con bastante seguridad⁹⁸. Esa instrucción fue producto de la colaboración entre el sector público y el privado⁹⁹.

La segunda técnica empleada presume que es imposible determinar *a priori* de manera uniforme los hechos que quedarán sometidos a la regla, por lo que se faculta a los tribunales para establecer *a posteriori* qué hechos se conformaban o no con la norma¹⁰⁰. A este tipo de reglas suele recurrir el derecho penal en tipos como la estafa y el derecho civil en el caso de la responsabilidad por negligencia, debido a que en esos casos no existen posibilidades reales de describir las diferentes modalidades que podrían tomar los hechos,

⁹⁶ HART, H. L. A. (2012): *The Concept of Law* (Oxford, 3ª ed., Oxford University Press) p. 130.

⁹⁷ HART (2012) p. 131.

⁹⁸ Circular N° 24, de 2008.

⁹⁹ El Colegio de Abogados de Chile solicitó al Servicio de Impuestos Internos actualizar las instrucciones vigentes desde el año 1979, debido a que ellas incentivaban litigios por montos menores, que recargaban el trabajo de los tribunales civiles, solamente para efectos de poder castigar esas deudas. El Pleno de la Corte Suprema apoyó la gestión en su Oficio AD-955-2006.

¹⁰⁰ HART (2012) p. 132.

por lo que se recurre a conceptos deliberadamente vagos, como el término engaño, el concepto de buen padre de familia, la diligencia debida, etcétera.

El problema que ocasiona la interpretación del concepto de gasto necesario obedece a que, si bien el Servicio de Impuestos Internos ha sido el organismo encargado de administrar la aplicación de esa regla, por lo que se podría creer que, acercándose ella a los cien años de vigencia, hoy sería posible determinar con certeza qué tipo de gasto será aceptado y cuál será rechazado, en la práctica, ello no es factible porque, como lo hemos visto a lo largo de este trabajo, el parámetro general impuesto por la administración solamente lo cumplen los llamados costos directos o, en el mejor de los casos, se incluye también al “gasto indispensable, sin el cual la empresa no puede subsistir”¹⁰¹.

Luego, cuando el Servicio de Impuestos Internos se pronuncia sobre hechos específicos y concluye que se califican como gasto aceptado, en rigor, crea excepciones mediante precedentes, porque, en realidad, esos casos no cumplen con la regla general. Por ello, basta que en otro caso se presente cualquier circunstancia adicional a la expuesta en el pronunciamiento oficial, incluso una irrelevante, para que alguien pueda sostener que el gasto no es necesario para producir la renta.

Así, por ejemplo, el pago de intereses por un crédito destinado a solventar una distribución de utilidades ha sido aceptado como un gasto necesario para producir la renta¹⁰², a pesar que, evidentemente, la empresa entregará esos recursos a sus dueños, por lo que no producirá renta alguna con ellos.

En iguales circunstancias se encuentran los desembolsos en los que se incurre en la llamada post venta, especialmente en el caso de las inmobiliarias, que crean una entidad separada por cada proyecto. Estos gastos, que son considerados necesarios para producir la renta por el Servicio de Impuestos Internos, no buscan producir rentas futuras, pero se efectúan en interés de la empresa, por lo que no son un ejemplo de un gasto necesario según la interpretación formalista vigente, sino que son una excepción a ella¹⁰³.

Lo mismo ocurre con los gastos en defensas judiciales en el exterior, que han sido aceptados porque van en interés de la empresa que incurre en ellos, a pesar que, evidentemente, no se relacionan con la obtención de rentas, sino con evitar perjuicios para la empresa¹⁰⁴. En contraste con ese criterio, en reiteradas ocasiones las unidades del Servicio de Impuestos Internos han rechazado los gastos en defensas jurídicas nacionales¹⁰⁵, y la propia Dirección Nacional lo ha hecho respecto de algunos aspectos de las defensas jurídicas¹⁰⁶.

¹⁰¹ BARAONA SAINZ (2017).

¹⁰² Oficio N° 740, de 2017.

¹⁰³ Oficio N° 2.722, de 2013.

¹⁰⁴ Oficio N° 2.984, de 2016.

¹⁰⁵ *Carlos Capurro Bahamondes con SII* (2018): Corte Suprema, 3 de enero de 2018 (casación en el fondo), rol N° 44.577-2017; *Comercial y Pesquera Hanamar Limitada con SII* (2013): Corte Suprema, 26 de noviembre de 2013 (recurso de casación en el fondo contra reclamo tributario), rol N° 2.955-2012 y *Gastón Aguayo González con SII* (2015): Corte Suprema, 7 de enero de 2015 (casación en el fondo), rol N° 17.283-2013.

¹⁰⁶ PEIRANO ZÚÑIGA, Paola (2017): “Derecho de defensa en causas tributarias, honorarios legales y gastos necesarios para producir la renta”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 2, pp. 41-54.

Por esos motivos, los gastos generales incurridos en interés de las empresas son rechazados regularmente. Podemos encontrar ejemplos de ello en causas en las que la administración rechazó gastos en publicidad¹⁰⁷, pagos de honorarios de los jueces árbitros¹⁰⁸, gastos del personal contable y el transporte de los trabajadores¹⁰⁹, entregas de vales de combustible a los vendedores¹¹⁰, remuneraciones e incentivos pagados a los trabajadores¹¹¹, dietas de los directores¹¹², planes de retiro¹¹³, gastos incurridos en la fiesta anual de los trabajadores de la empresa¹¹⁴, los tijerales¹¹⁵¹¹⁶, entre otros.

Los motivos para rechazar los gastos anteriores han sido tan variados como el resultado de la pretensión fiscal ante la Corte Suprema, lo que es una muestra de la inseguridad que ocasiona la ausencia de parámetros objetivos para poder calificar estos hechos.

Respecto de obligaciones establecidas en leyes recientes que disponen responsabilidades según parámetros casi objetivos¹¹⁷, las unidades del Servicio de Impuestos

¹⁰⁷ *Banco Concepción con SII* (2001): Corte Suprema, 25 de octubre de 2001 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 2.883-2000.

¹⁰⁸ *Salmones Sur Austral S.A. con SII* (2017): Corte Suprema, 4 de julio de 2017 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 10.167-2017; *Salmones Sur Austral S.A. con SII* (2017): Corte Suprema, 4 de julio de 2017 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 38.133-2016 y *Salmones Sur Austral S.A. con SII* (2017): Corte Suprema, 4 de julio de 2017 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 35.182-2016.

¹⁰⁹ *Sociedad Comercial y de Servicios de Entretenimiento Progame Ltda. con SII* (2016): Corte Suprema, 11 de octubre de 2016 (casación en el fondo), rol N° 24.750-2015.

¹¹⁰ *Distribuidora Adelco Valparaíso con SII* (2002): Corte Suprema, 28 de noviembre de 2002 (casación en el fondo), rol N° 2.374-2001.

¹¹¹ *Inmobiliaria Ceramia Ltda. con SII* (2017): Corte Suprema, 6 de noviembre de 2017 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 38.277-2016; *Lousiana Pacific Chile S.A. con SII* (2017): Corte Suprema, 18 de julio 2017 (casación en el fondo) rol 35.203-2016; *Puerto Madero Impresores S.A. con SII* (2014): Corte Suprema, 19 de marzo de 2014 (casación en el fondo), rol N° 5.368-2013; *Sucesión Jaime Eduardo Klenner Schaefer con SII* (2013): Corte Suprema, 19 de agosto de 2013 (casación en el fondo), rol N° 4.028, de 2013; *Clinicum Laboratorio Automatizado Limitada con SII* (2013): Corte Suprema, 19 de junio de 2012, (reclamo tributario), rol N° 11.613- 2011; *Banco de Crédito e Inversiones con SII* (2016): Corte Suprema, 25 de octubre de 2017 (casación en el fondo), rol N° 13.696-2015; *Compañía del Mar y de la Patagonia S.A. con SII* (2016): Corte Suprema, 18 de abril de 2016 (casación en el fondo), rol N° 3.263-2015; *Importadora Moon Star Limitada con SII* (2014): Corte Suprema, 3 de diciembre de 2014 (casación en el fondo), rol N° 4.857-2014; *Ignisterra S.A. con SII* (2014): Corte Suprema, 9 de abril de 2014 (casación en el fondo), rol N° 512-2012; *Clinicum Laboratorio Automatizado Limitada con SII* (2013): Corte Suprema, 19 de junio de 2012, (reclamo tributario), rol N° 11.613- 2011.

¹¹² *Inversiones Bahía Rincones S.A. con SII* (2017): Corte Suprema, 6 de noviembre de 2017 (casación en el fondo), rol N° 27.972-2016; *Feria de Osorno S.A. con SII* (2017): Corte Suprema, 14 de septiembre de 2017 (casación en el fondo), rol 19.462-2016; *Carozzi S.A. con SII* (2016): Corte Suprema, 3 de agosto de 2016 (casación en el fondo), rol N° 10.229-2015; *Inversiones FH Engel S.A. con SII* (2014): Corte Suprema, 30 de diciembre de 2014 (casación en el fondo), rol N° 11.359-2014; *Fundación Las Rosas S.A. con SII* (2014): Corte Suprema, 25 de noviembre de 2014 (casación en el fondo), rol N° 2.032-2014.

¹¹³ *Cemento Melón S.A con SII* (2000): Corte Suprema, 29 de agosto de 2000 (casación en el fondo), rol N° 4.271-1999.

¹¹⁴ *Rafael Letelier Yáñez y Cía. Ltda. con SII* (1999): Corte Suprema, 12 de julio de 1999 (casación en el fondo), rol N° 2.197-1998, Gaceta Jurídica N° 229, pp. 194-200.

¹¹⁵ Se llama tijerales a la fiesta que la empresa ofrece a los obreros cuando han finalizado una obra.

¹¹⁶ *Ingeniería y Construcciones El Tepual S.A. con SII* (2004): Corte Suprema, 28 de julio de 2004 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 4.557-2003.

¹¹⁷ EVANS ESPÍNEIRA, Eugenio (2014): “Compensaciones en la industria compensaciones en la industria de la electricidad ante la de la electricidad ante la jurisprudencia con jurisprudencia constitucional”, en *Sentencias Destacadas 2013*, pp. 211-224.

Internos han rechazado los gastos incurridos en las compensaciones a los usuarios de las empresas de distribución eléctrica¹¹⁸.

Adicionalmente, las normas tributarias son aplicadas contra el tiempo dentro de procedimientos contables y de auditoría, estos últimos se pronuncian sobre la razonabilidad de la preparación de los estados financieros¹¹⁹. Es decir, la aplicación de la ley tributaria ocurre inicialmente fuera de todo procedimiento administrativo y judicial.

En rigor, los actos jurídicos que realizan las empresas durante el año son calificados, clasificados y cuantificados en el proceso de registro contable. Luego, desde enero hasta marzo esas anotaciones contables son auditadas, lo que lleva a que se efectúen las correcciones necesarias de los errores detectados en el proceso de auditoría financiera. Todo esto tiene como propósito que los registros contables se conformen con los criterios financieros internacionales que se impusieron en Chile¹²⁰.

Luego, sobre la base la información contenida en esos estados de resultados, que recién han terminado de ser revisados durante el mes de marzo, el personal contable prepara las declaraciones de renta de las empresas, buscando hacer los ajustes exigidos por las instrucciones administrativas para determinar el resultado fiscal conforme a las normas de la ley nacional, que no tienen relación alguna con los criterios financieros dictados por centros de estudios privados situados en el extranjero.

Es decir, la regla sobre gastos deducible debe ser aplicada, literalmente, a miles de millones de casos anualmente¹²¹, y considerando que el término rechazado no se refiere a una acción del Servicio de Impuestos Internos, sino a su aceptación por la ley, deberían existir, entre otras cosas, millones de estudios de precios de mercado respecto de cada uno de los desembolsos de las empresas, debido a que dentro de la regla general se incluye que el monto¹²² del gasto se conforme, en definitiva, con los de mercado.

Adicionalmente, deberían existir igual cantidad de informes explicando la relación necesaria que existe entre la producción de la renta y todos y cada uno de los gastos. Es decir, se debería contar con informes para justificar cómo, desde la compra de lápices hasta el pago de las remuneraciones, fueron necesarios para producir la renta, porque al tratarse de la regla general, ella debe ser aplicada a todos los gastos.

En consecuencia, cumplir con el estándar fijado para la regla general de las deducciones es, obviamente, imposible en la práctica, sobre todo, considerando el escaso tiempo que existe entre el fin de la auditoría y el cumplimiento de las obligaciones tributarias accesorias, que implican la preparación de las declaraciones juradas creadas por las reformas

¹¹⁸ *Empresa Eléctrica de La Frontera S.A. con SII* (2017): Corte Suprema, 7 de septiembre de 2017 (casación en el fondo), rol N° 27.536-2016; *Empresa Eléctrica de La Frontera S.A. con SII* (2017): Corte Suprema, 7 de septiembre de 2017 (casación en el fondo), rol N° 19.825-2016 y *Sociedad Austral de Electricidad S.A. con SII* (2017): Corte Suprema, 7 de septiembre de 2017 (casación en el fondo), rol N° 18.483-2016.

¹¹⁹ TORRES SALAZAR, Gabriel (2011): *Manual de auditoría* (Santiago, Thomson Reuters) p. 6.

¹²⁰ Superintendencia de Valores y Seguros, Oficio Circular N° 368, de 2006.

¹²¹ Al año 2015 el Servicio de Impuestos Internos registraba más de un millón de empresas operando, las que tienen registradas en sus balances miles de operaciones que se refieren a desembolsos. SII (2016): Estadísticas según vigencia. En línea < http://www.sii.cl/estadisticas/empresas_según_vigencia.htm>. [Consultado el 11 de mayo de 2018].

¹²² Oficio N° 317, de 2017.

de los años 2014 y 2015 que consumen todo el tiempo restante hasta el momento de la declaración de impuestos y mucho más¹²³.

Entonces, es posible apreciar lo inadecuada que es la regulación sobre los gastos deducibles, que la administración y los tribunales han tratado de la misma forma que a los conceptos que requieren un pronunciamiento judicial, debido a que no pueden ser establecidos de forma previa a un juicio, como es el caso de las normas sobre responsabilidad extracontractual.

Ello, a pesar que ese tipo de conceptos solamente es apropiado en casos excepcionales que justifican un proceso judicial, al contrario de las normas comentadas que son aplicadas de forma masiva y contra el tiempo cada año en procesos financiero-contables, en la mayoría de los casos, sin un procedimiento diferente de la lectura de la glosa de la factura.

6. LAS REFORMAS DE 1984 Y 2009 Y EL SUPUESTO PROPÓSITO DE CONTROLAR LA ELUSIÓN DESCONECTADO DE LA APLICACIÓN PRÁCTICA DE LA NORMA

Al consultar las recopilaciones de sentencias tributarias de la Corte Suprema que dan cuenta de hechos ocurridos entre fines de la década de 1970 y principios de la de 1980, es posible apreciar que ellas mayoritariamente versan sobre clausuras por no emitir documentos fiscales, problemas relacionados con impuestos específicos y delitos tributarios, siendo las causas relacionadas con el impuesto a la renta una minoría de las conocidas por nuestro tribunal de casación durante ese período¹²⁴.

Por lo mismo, cuando en 1982 comenzó¹²⁵ la tramitación del proyecto de ley que concluiría con la reforma de 1984, no es extraño que pasara desapercibida la tendencia histórica de la administración fiscal a ir por la presa fácil, como lo había advertido Casanegra años antes¹²⁶, rechazando, por motivos formalistas y tecnicismos sin sentido, la deducción de desembolsos efectuados en interés de la empresa y no de sus dueños.

Pero la historia de la aplicación de norma era muy reveladora, y al no ser considerada, se cometió un gran error, ya que desde que se estableció el impuesto a la renta en 1924, la administración sistemáticamente recurrió a toda clase de interpretaciones formalistas y tecnicismos para rechazar gastos, como es el caso de gratificaciones pagadas a los

¹²³ Economía y Negocios (2018): SII aplicará condonación automática de multas por declaraciones fuera de plazo y rectificatorias en Operación Renta 2018. En línea <<http://www.economiaynegocios.cl/noticias/noticias.asp?id=448447>>. [Consultado el 3 de marzo de 2018].

¹²⁴ Al consultar la recopilación de sentencias tributarias de la Corte Suprema titulada *Criterio Jurídico* que cubren el período que va entre 1981 y 1983, es posible apreciar que la mayoría de las causas, que dan cuenta de hechos ocurridos entre fines de la década de 1970 y principios de la de 1980, versan sobre clausuras por no emitir documentos, delitos tributarios e IVA. Algo similar ocurre con las recopilaciones de sentencias fiscales de los años 1993 al 1996 en *Jurisprudencia Tributaria* de Ediciones Jurídicas Congreso. Ese panorama comienza a cambiar en la segunda mitad de la década de 1990, y la revista *Gaceta Jurídica* comienza a registrar con mayor frecuencia casos en los que se discuten las normas sobre el impuesto a la renta.

¹²⁵ El Mensaje del Ejecutivo es del 15 de noviembre de 1982. Historia de la Ley N° 18.293, p. 5.

¹²⁶ BIRD, Richard y CASANEGRA DE JANTSCHER, Milka (1992): "The reform of tax administration"; en Bird, Richard y CASANEGRA DE JANTSCHER, Milka (edit.) *Improving tax administration in developing countries* (Washington, International Monetary Found) pp. 1-15.

trabajadores¹²⁷, reparación de oficinas dañadas por terremotos¹²⁸, gastos de organización y puesta en marcha de las empresas¹²⁹, remuneraciones de los gerentes¹³⁰, seguros tomados por riesgos sobre las maquinarias de una empresa¹³¹, dietas de los directores de las empresas fijadas por sesión asistida¹³², dietas de los directores fijadas sobre el resultado de la empresa¹³³, impuestos pagados a otros estados por las rentas obtenidas en el extranjero por empresas nacionales¹³⁴, los seguros tomados por el riesgo de los edificios de las empresas¹³⁵, gastos de predios forestales porque producirán sus rentas en un largo plazo¹³⁶, consumo de materiales y herramientas porque se registraban por año y no de forma diaria¹³⁷, etcétera.

Otro elemento que indujo a no apreciar el problema descrito en el párrafo anterior, tenía que ver con algunos aspectos de la reforma de 1974, producto de la cual se estimaba como un privilegio de las sociedades anónimas que los gastos rechazados que constituían desembolsos efectivos respecto de ellas “sólo quedan afectos al 10%; en cambio, los empresarios individuales y las sociedades de personas deben declarar en el global complementario los gastos rechazados, por estar sometidos no a una tasa del 10%, sino a la que le corresponde”¹³⁸.

Sin embargo, y tal como quedó asentado, los gastos rechazados en ese período no eran muy relevantes. Por lo mismo, el cambio de sistema reduciría la tributación de las

¹²⁷ *Saavedra Benard y Cía. con Impuestos Internos* (1931): Corte Suprema, 7 de julio de 1930 (casación en el fondo), RDJ tomo XXVIII (1931), 2ª parte, secc. 1ª pp. 128-133; *Banco de A. Edwards y Cía. con Impuestos Internos* (1962): Corte Suprema, 5 de abril de 1962 (casación en el fondo), ahora en SERRANO MAHNS, Gustavo; YRARRÁZABAL COVARRUBIAS, Jaime y THOMAS, Roger (1969): *El impuesto a la renta* (Santiago, texto de enseñanza para clases en la P. Universidad Católica de Chile), p. VII-22.

¹²⁸ *Banco de Talca con Impuestos Internos* (1942): Corte Suprema, 23 de mayo de 1942 (casación en el fondo) RDJ Tomo XL (1943), 2ª parte, secc. 1ª pp. 23-31.

¹²⁹ *Cía. Minera Trepp S.A. con Impuestos Internos* (1954): Corte Suprema, 25 de octubre de 1944 (casación en el fondo), ahora en Bell Escalona pp. 68-69.

¹³⁰ *Cía. Chilena de Navegación Interoceánica con Impuestos Internos* (1944): Corte Suprema, 16 de noviembre de 1944 (casación en el fondo) RDJ tomo XLII (1945), 2ª parte, secc. 1ª, pp. 405-407.

¹³¹ *Empresa Editora Zig-Zag con Impuestos Internos* (1946): Corte Suprema, 18 de diciembre de 1946 (casación en el fondo), ahora en Bell Escalona pp. 85-86.

¹³² *Sociedad Ganadera Gente Grande con Impuestos Internos* (1946): Corte Suprema, 20 de mayo de 1946 (casación en el fondo), ahora en BELL ESCALONA p. 82.

¹³³ *Cía. de Muebles de la Población Vergara S.A. con Impuestos Internos* (1947): Corte Suprema, 4 de enero de 1947 (casación en el fondo), ahora en Bell Escalona p. 87.

¹³⁴ *Cía. Estañífera Cerro Grande con Dirección* (1931): Corte Suprema, 2 de septiembre de 1931 (casación en el fondo) RDJ 1932-I-12-18; *Sociedad Exportadora de Tierra del Fuego con Impuestos Internos* (1948): Corte Suprema, 27 de diciembre de 1948 (casación en el fondo) RDJ tomo XLVI (1949), 2ª parte, secc. 1ª pp. 291-301; *Sociedad Exportadora de Tierra del Fuego con Impuestos Internos* (1953): Corte Suprema, 20 de agosto de 1953 (casación en el fondo), ahora en Bell Escalona p. 185.

¹³⁵ *Sociedad Beltrán Ilharreborde con Impuestos Internos* (1953): Corte Suprema, 9 de enero de 1953 (casación en el fondo), ahora en Serrano *et al.* (1969), p. VII-28.

¹³⁶ *Importadora Chilena S.A. con Impuestos Internos* (1955): Corte Suprema, 13 de abril de 1955 (casación en el fondo), ahora en Bell Escalona p. 224-225.

¹³⁷ *Cía. Industrial de Tubos de Acero S.A. (CINTAC) con SII* (1981): Corte Suprema, 7 de enero de 1981 (casación en el fondo) *Criterio Jurídico* septiembre 1981, pp. 25-29.

¹³⁸ Historia de la Ley N° 18.293 p. 628.

sociedades anónimas “pues las utilidades más importantes de ellas no las constituyen los gastos rechazados, sino las utilidades efectivas, actualmente afectas al 40%”¹³⁹.

Así las cosas, el nuevo artículo 21 en relación con los gastos¹⁴⁰ buscaba que cuando ellos, en general, constituyeran desembolsos y fueran “rechazados como tales por la ley, y por consiguiente agregados a la renta tributable, deberán considerarse retirados por el empresario o socio y tributar en el impuesto a la renta global o adicional y, en el caso de sociedades anónimas, dichas cantidades se gravarán con la tasa marginal más alta del primero de los impuestos nombrados.

Al mismo tiempo se establece una norma de resguardo para evitar el retiro simulado de utilidades mediante préstamos a personas que no sean empresas, gravándolos con un impuesto de retención de 15% o de 40%, cuando se trate de un deudor sin domicilio ni residencia en Chile, recuperable al momento de la devolución del préstamo”¹⁴¹.

Por ello, existe una disociación entre el propósito de la norma y la operatoria de estas reglas, debido a que las deducciones rechazadas no se limitan a desembolsos efectuados a favor de los dueños de las empresas, lo que no fue considerado, como se aprecia en la referencia que don René García Gallardo, representante del Servicio de Impuestos Internos, hizo al explicar el propósito de la nueva regulación, al señalar que:

En seguida, informa que el inciso segundo se refiere al artículo 21, analizado anteriormente, que indica aquellas partidas que se rechazan como gasto en la Primera Categoría, en virtud de lo dispuesto por el N° 1 del artículo 33. Declara que en la iniciativa en estudio se dan pautas, a fin de que, como no existe retención material de esas cantidades rechazadas como gasto a los socios o sociedades de personas, sean declaradas en proporción a su participación en las utilidades.

Hace notar que, aun cuando la ley no lo diga, el precepto se aplica en la misma forma, pues, al gravar la renta devengada imponible de Primera Categoría, se declara otra. Explica que fue menester precisar de esa forma, porque sólo el retiro se declara, siendo necesario decir que se entendían retirados por los socios en proporción a la participación en las utilidades, aquellos gastos rechazados como tales en Primera Categoría.

Señala que, igualmente, se hace referencia a los préstamos propuestos en el artículo 21, respecto de los cuales fue necesario explicitar que sólo deben declarar en el Global Complementarlo dichos préstamos quienes los solicitan.¹⁴²

Esta idea es luego reiterada, al señalar que “la intención es no seguir estimulando que se produzcan esos gastos, sino eliminarlos de acuerdo con las disposiciones legales. Agrega que ello está al margen del problema de la tasa adicional”¹⁴³. Como se puede observar, el propósito declarado no coincide con la técnica legislativa empleada al redactar los artículos 31 al 33 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

¹³⁹ Historia de la Ley N° 18.293 p. 629.

¹⁴⁰ También se disponía que se entendieran retiradas las utilidades acumuladas cuando se enajenaban los derechos sociales de una empresa, regla que no prosperó y no fue reemplazada por otro tipo de control, a pesar de lo esencial que era para el buen funcionamiento del sistema que fomentaba el ahorro y la inversión. SEGUEL MALAGUENO, Luis (2017): “¿Un caso de abuso del derecho anterior a la Ley N° 20.780?”, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción* pp. 10-19.

¹⁴¹ Historia de la Ley N° 18.293, p. 9.

¹⁴² Historia de la Ley N° 18.293 p. 576.

¹⁴³ Historia de la Ley N° 18.293 p. 631.

6.1 LA IMPUGNACIÓN DE LAS DECISIONES DE GESTIÓN: EL EFECTO IMPREVISTO DE LA REFORMA DE 1984

En el derecho comparado se ha observado que cuando se mantienen textos legales restrictivos, ellos inducen a la administración a cuestionar sobre la base de criterios subjetivos los actos de gestión, lo que, a su vez, lleva a las cortes a dejar sin efecto aquellas decisiones de la autoridad fiscal, a pesar que la redacción del estatuto pueda ser restrictiva, lo que típicamente ocurre cuando se emplean adjetivos como necesario u ordinario para describir los gastos deducibles, con ello, los tribunales evitan que, debido a formalismos, se rechacen gastos incurridos en interés de las empresas¹⁴⁴.

En contraste, en Chile no ha encontrado los mismos obstáculos judiciales la tendencia a calificar como no necesario un gasto porque, a juicio de un funcionario de la administración fiscal, pudo evitarse, lo que es una especie de cogestión empresarial, ejercida por parte de la administración, que juzga decisiones propias de la actividad de la empresa, lo que, por supuesto, no está contemplado en nuestra legislación, donde, de hecho, la regla es la opuesta¹⁴⁵.

Un ejemplo de ello lo encontramos en la impugnación de la rebaja de intereses correspondientes a un préstamo obtenido para adquirir acciones, respecto de los que se afirmó que era una “operación que por ser ajena al objeto o giro social de la empresa reclamante debió justificar la necesidad o motivo que tuvo para adquirir dichos valores, distraendo capital de la actividad que le es propia, teniendo presente que el legislador exige que tales gastos se demuestren «en forma fehaciente» lo que no ocurrió”¹⁴⁶. Como se observa en la transcripción anterior, bajo un argumento formalista se esconde una impugnación a una decisión empresarial, exigiéndose, para poder rebajar un gasto, una explicación satisfactoria para la administración respecto de del motivo que llevó a adquirir las acciones.

En otro caso, se cuestionaron las dietas de los directores debido a que lo eran de “una sociedad de inversiones, a sus directores no les requiere gran esfuerzo cumplir las obligaciones que les demanda su labor y, por ende, su remuneración debe ser escrutada con parámetros más restrictivos que tratándose de una sociedad operativa, pero tal premisa desatiende una infinidad de otras variables que inciden en el monto de la misma y que resulta pertinente analizar para calificar de necesario o no un gasto efectuado a título de dietas de directores, como por ejemplo el patrimonio comprometido, sociedades o empresas en las que tenga participación, modelo de negocios, calificación o pergaminos de los directores, etc., razón por la cual la variable de estar frente a una sociedad de inversiones para reprochar el monto pagado por dietas de directores carece de mérito para determinar infringido el artículo 31 inciso 1° de la Ley de Impuesto a la Renta”¹⁴⁷.

Si bien, como se observa en la transcripción de la sentencia anterior, ese caso se resolvió dando la razón al contribuyente, el problema comentado ha sido persistente, y de

¹⁴⁴ BURNS y KREVER (1998) pp. 9-11.

¹⁴⁵ ALCALDE RODRÍGUEZ, Enrique (2013): La responsabilidad de los directores de sociedades anónimas. Responsabilidad civil y penal administrativa (Santiago, Ediciones Universidad Católica de Chile) pp. 123-134.

¹⁴⁶ *Saaco S.A. con SII* (2012): Corte Suprema, 2 de agosto de 2012 (casación en el fondo), rol N° 8.661-2011, considerando décimo.

¹⁴⁷ *Carozzi S.A. con SII* (2016): Corte Suprema, 3 de agosto de 2016 (casación en el fondo), rol N° 10.229-2015, considerando quinto.

hecho ni siquiera en ese caso la Corte Suprema cuestionó el ejercicio de la inexistente facultad de la administración fiscal de impugnar las decisiones empresariales, limitándose a poner en duda los parámetros utilizados para realizar el cuestionamiento del monto de las dietas de los directores.

Por lo mismo, las reglas sobre deducción del gasto son usadas para fines que se alejan de aquellos para los que fueron establecidas, como es la cogestión de la empresa, pero por parte de la administración fiscal, lo que es una muestra de los efectos impredecibles de la inapropiada técnica legislativa producto de reformas que no consideran que la ley fiscal desde 1964 dejó de ser sistemática, a lo que se agregan interpretaciones formalistas que no consideran el contexto de la norma, su historia ni los principios más básicos de nuestro derecho.

6.2 LA REFORMA DEL AÑO 2009 Y LA INTENSIFICACIÓN DE LOS PROBLEMAS DESCRITOS

El año 2009 se cumplió la máxima universal que señala que quien no conoce la historia está condenado a repetirla, y durante la discusión de la Ley N° 20.630 se volvió a sostener que los gastos que no se aceptan son elusivos¹⁴⁸, ignorando el hecho que la administración fiscal rechaza de forma regular gastos efectuados en interés de la empresa, basándose sobre la comentada interpretación formalista y otros tecnicismos, lo que le permite una recaudación rápida, pero injusta.

Por lo mismo, el error de 1984 se volvió a cometer, pero esta vez empeorando las cosas, porque se estableció un verdadero incentivo para rechazar gastos generales, al hacer más onerosa su tributación, lo que encarece el normal desarrollo de las empresas¹⁴⁹. Este problema lo hemos estudiamos en otras oportunidades, por lo que nos referimos a los estudios previos para evitar repeticiones¹⁵⁰.

7. EL PROBLEMA DEL RECURSO A ELEMENTOS VALORATIVOS Y EN VEZ DE ELEMENTOS DESCRIPTIVOS

Debido a que la impugnación de los gastos de los contribuyentes es una forma fácil de obtener rendimientos para la administración fiscal, porque ellos, junto con no ser deducibles de la base imponible del impuesto de primera categoría, tributan con una tasa altísima dispuesta en el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se ha extendido la discusión sobre la aceptación de ellos.

¹⁴⁸ Historia de la Ley N° 20.630 pp. 102 y 178.

¹⁴⁹ Según los datos oficiales, el impuesto declarado por los contribuyentes al aplicar el artículo 21 de la LIR en sus declaraciones (recordemos que las tasaciones y los precios de transferencia requieren un acto administrativo, por lo que no están incluidos en estas cifras) ascendieron a \$23.882 el 2009, a \$37.610 el 2010, a \$43.464 el 2011, a \$66.758 el 2012, a \$87.146 el 2013, a \$81.823 el 2014, a \$141.089 el 2015, a \$227.948 el 2016 llegando a \$280.483 el 2017, por lo que superó al impuesto a las herencias y donaciones que recaudó \$202.376 el 2017 (todas las cifras en millones de pesos nominales).
SII. *Ingresos tributarios anuales.* En línea
<http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/estadistribu/ingresos_tributarios_new.htm>. [Consultado el 18 de junio de 2018].

¹⁵⁰ FLORES DURÁN y VERGARA QUEZADA (2014) 284-288 y VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2016): “¿Se han resuelto en Chile casos de lo que doctrinariamente podemos considerar elusión?”, *Revista de Estudios Tributarios* Universidad de Chile N° 14, pp. 212-215.

En esa discusión ha quedado en evidencia el problema de utilizar elementos valorativos y no descriptivos que deben ser aplicados de forma masiva dentro de plazos reducidos, que luego son fiscalizados igualmente dentro de plazos reducidos¹⁵¹.

Así las cosas, las características que debería tener un desembolso para que se aplique el adjetivo *necesario* se expresan mediante valoraciones, es decir, la calificación jurídica ya no corresponde a la descripción de un hecho, sino a la apreciación que de él haga una persona en un momento determinado. La interpretación oficial señala:

En lo concerniente a la necesidad del gasto, este Servicio ha señalado reiteradamente que dicha exigencia dice relación con aquellos desembolsos de carácter inevitable u obligatorio en relación con el giro del negocio, considerando tanto la naturaleza, como el monto del gasto, es decir, hasta qué cantidad el gasto ha sido necesario para producir la renta afecta a [impuesto de primera categoría] IDPC.

De lo anterior, se desprende que no basta que un gasto revista el carácter de obligatorio para el contribuyente, para que éste sea deducible en la determinación de la renta líquida imponible afecta a IDPC. Además, el gasto en cuestión, requiere que sea imprescindible o indispensable considerando el giro del negocio o empresa, para generar la renta afecta a IDPC. La necesidad de un gasto, implica determinar, en cada caso concreto y considerando las circunstancias particulares de la actividad desarrollada por el contribuyente, si el desembolso incurrido contribuye a la producción de la renta afecta a IDPC.¹⁵²

Tal como se observa, no solo se mantiene el artilugio que instruye tasar sin someterse a las reglas de la tasación, además, se agrega que la obligatoriedad no es suficiente, por lo que debe ser imprescindible o indispensable en vista de las circunstancias del caso, agregando que el gasto debe contribuir a la producción de la renta afecta al impuesto de primera categoría. Entonces, es posible rechazar cualquier gasto, debido a que casi cualquier gasto general puede ser considerado prescindible, porque ello dependerá de la valoración o apreciación personal de quien deba revisar la partida.

En otras palabras, para calificar cada gasto como necesario, no se efectúa una constatación por medio de los sentidos, sino una valoración de la conducta percibida. Por ese motivo, distintas personas llegaron a diferentes resultados al aplicar estas reglas, como ocurrió en el caso de las compensaciones a los clientes de las empresas eléctricas¹⁵³.

Esto se intensifica ante la inexistencia de parámetros generales que sirvan como una especie de baremo para llevar a cabo esta apreciación. En definitiva, la calificación de necesarios para producir la renta quedará sujeta a las preferencias personales de quien esté siendo llamado a aplicar la regla en cada momento¹⁵⁴.

¹⁵¹ Estas circunstancias podrían empeorar debido que las reformas de los años 2014 y 2015 impusieron que las declaraciones juradas que, en la práctica, contienen los mismos datos que corresponden a la declaración de renta, sean presentadas a partir del mes de marzo, a pesar que la auditoría del balance de las empresas termina durante ese mes. Por su parte, el plazo dentro del cual se debe concluir la fiscalización se encuentra limitado por el artículo 59 del Código Tributario y el 97 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

¹⁵² Oficio N° 2.660, de 2017.

¹⁵³ *Empresa Eléctrica de La Frontera S.A. con SII* (2017): Corte Suprema, 7 de septiembre de 2017 (casación en el fondo), rol N° 27.536-2016 y *Sociedad Austral de Electricidad S.A. con SII* (2017): Corte Suprema, 7 de septiembre de 2017 (casación en el fondo), rol N° 18.483-2016.

¹⁵⁴ Ello, debido a que las emociones juegan un papel importante en como las personas desarrollan sus concepciones valóricas y morales. STEINFATH, Holmer (2014): "Emociones, valores y moral", *Universitas Philosophica*, Vol. 31, N° 63, pp. 71-96.

Lo curioso es que estas valoraciones se han efectuado en muchos casos como si los principios generales del derecho no existieran y, por ejemplo, en la causa fallada por la sentencia *Feria Ganadera Osorno S.A. con SII*¹⁵⁵, se validó el rechazo del gasto por depreciación de activos que no eran usados momentáneamente, debido a un caso fortuito. Esto, por un lado, ignora un principio general del derecho que la propia administración fiscal ha reconocido es aplicable al derecho tributario¹⁵⁶ y, por otro lado, atenta contra el espíritu de la norma, que permite la depreciar de formas más expedita bienes que se ha vuelto inservibles¹⁵⁷, y no reconoce formas de depreciación relacionadas con el uso efectivo de los bienes, por lo que ella es siempre lineal¹⁵⁸.

Todo lo que hemos expuesto hasta ahora, muestra que la interpretación formalista de la norma comentada ha dado paso a un sistema arbitrario, en el sentido que es suficiente la impugnación de la administración para que prácticamente cualquier gasto termine siendo rechazado por la administración, a pesar que se haga en beneficio de la empresa y no de sus dueños.

Es necesario recalcar que uno de los motivos por los cuales es tan inapropiada esta normativa que reduce a una apreciación personal del mérito de cada gasto en relación con un ingreso en particular es que, al ser esa la regla general, ella se debería aplicar a todos los desembolsos de las empresas, desde los lápices, papeles, computadores y demás elementos propios de cualquier oficina, hasta los demás gastos generales de ocurrencia excepcional, como tener que pagar por una defensa jurídica.

7.1 LOS ALEGATOS IMPROCEDENTES RESPECTO DE LOS GASTOS RECHAZADOS

La presencia de elementos valorativos induce a muchos funcionarios a realizar alegatos improcedentes, porque las valoraciones, tal como lo indicó Hume¹⁵⁹, tienen una relación íntima con los sentimientos¹⁶⁰. Luego, en una sociedad pluralista¹⁶¹ se permite, e incluso se fomenta, que los valores y su apreciación en el fuero interno de cada quien varíen notablemente, por lo que ellos, naturalmente, no serán los mismos para diferentes personas.

Ahora, como esa apreciación valórica se debe hacer en un procedimiento administrativo, ello tiene una consecuencia nefasta, a saber, el abandono del deber de imparcialidad y objetividad. Esto es lo que ocurrió en la apelación del Servicio de Impuestos Internos en la causa *Sealed Air Chile Industrial Limitada con SII*¹⁶², en la cual la

¹⁵⁵ *Feria Ganadera Osorno S.A. con SII* (2016): Corte Suprema, 12 de octubre de 2016 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 18.136-2015.

¹⁵⁶ Oficio N° 2.305, de 2009.

¹⁵⁷ Oficios N° 1.419, de 1988 y N° 5.077, de 1978.

¹⁵⁸ Oficio N° 408, de 1996.

¹⁵⁹ HUME, David (2007): *De la moral. (Tratado de la naturaleza humana)* (Barcelona, trad. Félix Duque, Ediciones Folio) pp. 15-57.

¹⁶⁰ STEINFATH, Holmer (2014): “Emociones, valores, moral”, *Universitas Philosophica*, Vol. 31 N° 63, pp. 71-96.

¹⁶¹ BERLIN, Isaiah (1969): “Two Concepts of Liberty”, en *Isaiah Berlin's Four Essays on Liberty* (Oxford, Oxford University Press) pp. 118-172.

¹⁶² *Sealed Air Chile Industrial Limitada con SII* (2018): Corte de Apelaciones de Santiago, 13 de noviembre de 2018 (apelación), rol N° 83-2015. Al momento de escribir estas líneas se encuentra pendiente el recurso de casación presentado por el contribuyente en esta causa.

administración fiscal impugnó la sentencia del tribunal tributario y aduanero, alegando, en esencia, que el menor valor en la inversión, también llamado *goodwill* tributario, era un fraude a la ley.

El escrito de apelación, de una de las direcciones regionales de Santiago, sostiene que, en su particular interpretación del asunto discutido, “no es necesaria la reforma [de la Ley N°] 20.780 para hacer aplicable el fraude a la ley a una resolución que dicte el Servicio de Impuestos Internos, especialmente cuando consideramos que el fraude a la ley establecido en este caso tiene directa relación con el cumplimiento de requisitos establecidos en el artículo 31 de la Ley de la Renta, para la procedencia de la deducción como pérdida [sic] de la partida denominada *Goowill* [sic]”¹⁶³. El requisito al que se refiere la declaración transcrita, correspondería a la supuesta necesidad de probar que la fusión de sociedades es necesaria para producir la renta.

Ahora, son muchos los problemas que derivan de lo ocurrido en este caso, siendo una de los más evidentes el activismo político de integrantes de una repartición estatal cuyo mandato es aplicar la ley¹⁶⁴ –característica que justifica la estabilidad laboral de sus miembros¹⁶⁵–, justificación que desaparece si intentan crear el derecho, lo que es propiamente una actividad política.

Luego está el problema de la violación de los procedimientos creados por el legislador para declarar la elusión. El ignorar los procedimientos es algo que no es tolerado en países con sistemas jurídicos similares al nuestro, como se puede observar en la sentencia *Janfin*, en la cual los tribunales franceses dictaminaron de manera categórica que no es lícito que la administración conozca de estos asuntos fuera de los procedimientos establecidos por el legislador para ello¹⁶⁶.

Además, el caso presenta graves infracciones al derecho vigente, como lo es aplicar una presunción administrativa¹⁶⁷ que, en esencia, invierte la carga de la prueba al exigir al contribuyente que demuestre la inexistencia del fraude, lo que, además, atenta en contra del principio de buena fe¹⁶⁸. Todo ello es impropio de una democracia liberal, por lo que estamos ante preocupantes signos que dan cuenta de intentos de hacer resurgir un estado autoritario. También, la declaración transcrita demuestra o un desconocimiento de la ley o un abandono de la obligación de actuar de manera imparcial y objetiva.

En el primer supuesto, se desconoce que en nuestra ley no existe tal cosa como un *goodwill* necesario para producir la renta, debido a que cuando la fusión impropia de

¹⁶³ Escrito de apelación de fecha 7 de diciembre de 2017, p. 16.

¹⁶⁴ Lo que ha sido resaltado en la Circular SII N° 34, de 2018.

¹⁶⁵ CALDERA DELGADO, Hugo (1991): “Función pública y carrera funcionaria”, *Revista de Derecho Público*, N° 50, pp. 197-222.

¹⁶⁶ *Janfin* (2006): Consejo de Estado, 27 de septiembre de 2006, N° 260050.

¹⁶⁷ Es necesario recordar que “establecer una presunción, la cual, de acuerdo con el artículo 341 del Código de Procedimiento Civil constituye un medio de prueba, infringe el inciso quinto del artículo 19 N° 3, en relación con el artículo 60 N° 2), ambos de la Constitución, que entregan la regulación de dicha materia exclusivamente al dominio legal”. CGR Dictamen N° 34.541, de 2005

¹⁶⁸ JOSSERAND, Louis (2012): *El espíritu de los derechos y su relatividad. Teología jurídica* (Granada, trad. del francés, Eligio SÁNCHEZ LARIOS y José M. CAJICA Jr., Comares) pp. 249-252.

sociedades produce una renta, se pasa a llamar mayor valor en la inversión o *badwill* tributario, institución que está regulada en el artículo 15 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Si la ley era comprendida por quienes emitieron el acto, el mismo constituye un abandono de los deberes de imparcialidad y objetividad, debido a que, como lo ha dictaminado la Contraloría General de la República, “las autoridades y los funcionarios del SII están obligados a observar el principio de imparcialidad consagrado en el artículo 11 de la ley N° 19.880, conforme al cual, tanto en la substanciación de sus procedimientos como en las resoluciones que adopten, han de actuar con objetividad y respetar el principio de probidad, el que, a su vez, les impone la obligación de emplear medios idóneos de diagnóstico, decisión y control”¹⁶⁹.

En un sentido similar, los organismos internacionales resaltan que las administraciones fiscales deben actuar con imparcialidad al resolver los casos fiscales, lo que implica ser guiados por la legalidad y no por el afán recaudatorio¹⁷⁰.

Pensemos en un ejemplo teórico que nos permita ilustrar este problema. Si un abogado le dijera a su cliente que para rebajar el crédito fiscal del impuesto al valor agregado debe cumplir con las normas sobre exceso de endeudamiento, es muy probable que, con un mediano conocimiento del derecho tributario, calificáramos semejante consejo jurídico como completamente equivocado. El motivo del error es básico porque se explica tan solo al revisar un principio general del derecho, el de especialidad, que nos lleva a concluir que las normas especiales no pueden ser aplicadas sino a los casos que ellas regulan¹⁷¹.

Por lo mismo, es tan desconcertante observar que con más regularidad la jurisprudencia judicial no objeta los fundamentos improcedentes alegados en juicio por miembros de la administración fiscal¹⁷², aparentemente, porque parecen percibir al contencioso-administrativo tributario como un control de los actos de los particulares y no como un control de los actos de la administración, lo que resulta más que llamativo si recordamos los alegatos de la administración que indican que el poder judicial no es una instancia de fiscalización¹⁷³.

¹⁶⁹ CGR Dictamen N° 14.000, de 2017.

¹⁷⁰ OECD (2008): *Study into the role of tax intermediaries*. En línea <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264041813-en>>. [4 de junio de 2018].

¹⁷¹ CHACÓN, Jacinto (1881): *Esposición razonada i studio comparado del Código Civil chileno* (Valparaíso, 2ª ed., Imprenta del Mercurio), Tomo I p. 26; CLARO SOLAR, Luis (1898): *Explicaciones de derecho civil chileno y comparado* (Santiago, 1ª ed., Establecimiento Poligráfico Roma) Tomo Primero p. 39; BARROS ERRÁZURIZ, Alfredo (1907): *Curso de derecho civil* (Santiago, 1ª ed., Imprenta Cervantes) Tomo I p. 36; VODANOVIC H, Antonio (1939): *Curso de derecho civil basado en las explicaciones de los profesores de la Universidad de Chile Arturo Alessandri Rodríguez y Manuel Somariva Undurraga* (Santiago, 1ª ed., Editorial Nascimento) Tomo I pp. 211-212.

¹⁷² La siguiente frase, que se refiere a los alegatos de la administración sobre la razón de negocios, describe bien el problema: “no restándole legalidad [al acto del Servicio de Impuestos Internos] el hecho de que además contenga declaraciones impertinentes, pues en todo caso, ellas en nada alteran el objeto central del procedimiento administrativo que concluyó en el rechazo de la solicitud, ya que, como se dijo, aquellas declaraciones contenidas en los puntos 9. y 10. del acto reclamado sólo son respuestas a las distintas alegaciones del contribuyente, las que, asimismo, no eran pertinentes a la materia por la cual se le citó”. *Betlan Dos S.A. con SII* (2017): Corte de Apelaciones de Concepción, 11 de agosto de 2017 (apelación), rol N° 23-2017. Sentencia no está firmada por recurso pendiente en el Tribunal Constitucional rol N° 3.867-2017.

¹⁷³ *Club de Deportes Naval S.A.D.P. con SII* (2015): Corte Suprema, 15 de abril de 2015 (casación en el fondo), rol N° 11.461-2014.

Ahora, si en un acto administrativo se informara al contribuyente que debe rectificar su declaración de impuestos bajo el apercibimiento de embargo, igual que en el caso anterior, concluiríamos que el acto adolece de un error, porque con un mínimo de manejo del derecho podemos concluir que solamente un juez puede ordenar un embargo y, por lo mismo, el acto está viciado porque la administración ha excedido sus facultades.

No es aceptable que los argumentos que sirven de base a un acto administrativo impliquen una violación de las normas que rigen la acción de elusión, que está reservada al director del Servicio de Impuestos Internos, y menos aún que se atribuyan una facultad judicial, como es el caso de la declaración de elusión. Por lo mismo, los alegatos de elusión y sus variantes constituyen al menos el abandono de las obligaciones de imparcialidad y objetividad¹⁷⁴ que recaen sobre todos los miembros de la administración¹⁷⁵.

Examinemos brevemente algunos otros casos en los que se discutía la deducción de los gastos, en los cuales la administración ha introducido alegatos claramente improcedentes respecto de la materia discutida.

En la causa *Sociedad Administradora de Centros Comerciales SpA con SII*, consta que el Servicio de Impuestos Internos alegó que gastos incurridos en un arrendamiento debían ser rechazados porque ellos eran ilícitos al no tener una legítima razón de negocios.

Al respecto, la Corte Suprema resolvió que “el reproche referido a la invocación improcedente del concepto de la «legítima razón de negocios» tampoco será admitido ya que, aunque efectivamente la sentencia atacada lo aborda, lo cierto es que está inserto en el razonamiento pertinente para despejar procedencia de los desembolsos efectuados a título de gasto, todo ello como parte de los aspectos que la resolución que recibió la causa a prueba imponía considerar en un proceso intelectual que permitió a los jueces del grado pronunciarse sobre los elementos que el artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta ordena analizar”¹⁷⁶. Es decir, no fueron considerados relevantes los alegatos improcedentes de la administración, lo que parece muy grave, porque, como se indicó, ello demuestra una falta grave en el cumplimiento del deber de objetividad y de actuar apegado a la legalidad.

Algo similar a lo anterior ocurrió en la causa *Inmobiliaria Las Pataguas S.A. con SII*, en la que la administración sostenía que se debían rechazar unos pagos por subrogación, que no son propiamente gastos, porque ellos no obedecían a una legítima razón de negocios, pero los tribunales dieron la razón al contribuyente¹⁷⁷.

¹⁷⁴ BERMÚDEZ SOTO (2014) p. 187.

¹⁷⁵ El propio Servicio de Impuestos Internos señala que su misión es: “Procurar que cada contribuyente cumpla cabalmente sus obligaciones tributarias, aplicando y fiscalizando los impuestos internos de manera efectiva y eficiente, *con estricto apego a la legalidad vigente* y buscando la facilitación del cumplimiento, en el marco que establecen los principios de probidad, *equidad* y transparencia, en un ambiente de trabajo que propicie el desarrollo integral de los funcionarios, para lograr un desempeño de excelencia que aporte al progreso del país”, lo destacado es nuestro. Dirección de Presupuestos, planes de gestión. En línea <http://www.dipres.gob.cl/597/articles-164857_doc_pdf.pdf>. [Consultado el 18 de mayo de 2018].

¹⁷⁶ *Sociedad Administradora de Centros Comerciales SpA con SII* (2017): Corte Suprema, 10 de agosto de 2017 (casación en el fondo), rol N° 19.367-2016.

¹⁷⁷ *Inmobiliaria Las Pataguas S.A. con SII* (2014): Corte de Apelaciones de Santiago, 22 de julio de 2014 (casación en el fondo) rol N° 7.682-2013 e *Inmobiliaria Las Pataguas S.A. con SII* (2015): Corte Suprema, 18 de agosto de 2015 (casación en el fondo) rol N° 24.151-2014.

En la causa *Ramón Octavio García Carrasco con SII*, la administración alegó abiertamente que los gastos debían ser rechazados por coincidir con el concepto de elusión, y sostuvo que “la creación de sociedades por la cónyuge e hijos del contribuyente para contratar servicios por montos excesivos, si bien en un principio podrían considerarse actividades lícitas, al ser aprovechadas únicamente para rebajar la base imponible, se transforman en ilícitas, deviniendo en una elusión tributaria, en cuanto comportamiento del obligado por el impuesto para disminuir su carga impositiva a través de un medio jurídico anómalo, infringiendo de manera indirecta las disposiciones legales aplicables, bajo una apariencia de juridicidad que no es admisible”¹⁷⁸.

Como es posible apreciar, en todos los casos expuestos se alegan conceptos que no son aplicables en la especie o respecto de los cuales los funcionarios carecen de competencias para pronunciarse, lo que es una muestra de una falla grave en los procesos de control interno de la administración fiscal, y del ejercicio de las funciones públicas de forma arbitraria y parcial.

8. EL RECURSO A LA EQUIDAD PARA RESOLVER LOS PROBLEMAS ESTUDIADOS

Como el propósito y el contexto de las modificaciones legales que hemos analizado han sido ignorados por la administración fiscal, se llegó a toda clase de resultados absurdos, lo que motivó algunos votos de la minoría de la Corte Suprema que dieron cuenta de la disconformidad con la interpretación formalista de las normas sobre aceptación de los gastos¹⁷⁹.

Luego, en un par de ocasiones, el tribunal de casación interpretó estas normas recurriendo a la equidad, lo permitió obtener un resultado coincidente con aquel al que llegaríamos mediante una interpretación histórica y sistemática de esta regulación.

Así, en el primer caso al que nos referimos se resolvió que “la regla de equidad que permita resolver el asunto planteado de un modo que resulte más justo y razonable, considerando que la contribuyente es una sociedad benefactora de una universidad chilena, en la que no se aprecia interés en un beneficio patrimonial a su favor que justifique gravar el exceso donado con el impuesto aplicado en el fallo invalidado; máxime si la finalidad de la norma del aludido artículo 21 fue evitar que los contribuyentes realizaran retiros encubiertos de utilidades al margen de la tributación, cuestión que no se aprecia en el caso de marras”¹⁸⁰.

En el segundo caso, de manera muy similar, se dijo que “la regla de equidad que permita resolver el asunto planteado de un modo que resulte más justo y razonable, considerando que la contribuyente efectivamente realizó aportes a la OTIC en exclusivo beneficio de ex trabajadores del Banco Santander, por lo que no se aprecia interés en un beneficio patrimonial a su favor para aplicar la norma de castigo del artículo 21, cuyo fin fue evitar que los contribuyentes realizaran retiros encubiertos de utilidades al margen de la tributación, cuestión que en el caso de marras no fue demostrada, de manera que al resolver

¹⁷⁸ *Ramón Octavio García Carrasco con SII* (2017): Corte Suprema, 3 de enero de 2017 (casación en el fondo), rol N° 16.534-2016.

¹⁷⁹ *Banco de Chile con SII* (2000): Corte Suprema, 13 de noviembre de 2000 (casación en el fondo), rol N° 984-2000 y *Banco de Crédito e Inversiones con SII* (2001): Corte Suprema, 25 de abril de 2001 (casación en el fondo), rol N° 1.184-2000.

¹⁸⁰ *Sociedad de Desarrollo Inmobiliario S.A. con SII* (2013): Corte Suprema, 15 de mayo de 2013 (casación en el fondo), rol N° 5.196-2014.

el tribunal de alzada dejar sin efecto la liquidación N° 79, por concepto de impuesto único, no ha incurrido en error de derecho”¹⁸¹.

9. CONCLUSIÓN

Como hemos podido observar, la definición formalista del concepto de gasto necesario para producir la renta es inapropiada en nuestro derecho, en primer lugar, porque nuestro ordenamiento jurídico exige que las interpretaciones de la ley incluyan la historia del establecimiento de la norma y su contexto, y esta regulación ignora esos elementos y se limita al significado del adjetivo necesario que emplea el *Diccionario de la lengua española*.

Lo anterior, ocasiona múltiples y graves problemas que van más allá de la interpretación, al emplear esta reglamentación para ignorar la especialidad de las normas o para violar las disposiciones sobre tasación y prescripción.

En gran parte estos problemas se producen debido a la falta de depuración de normas que fueron implementadas para cumplir fines que más tarde fueron abandonados al reformarse la ley, pero sin derogar aquellas disposiciones accesorias, por lo que luego se les trata de dar un sentido, al presumir que las leyes deben formar sistemas coherentes, sin que ese sea el caso, debido a que desde que se dictó la ley de 1924 las modificaciones a las leyes fiscales han sido tremendamente deficientes.

Además, la interpretación formalista del concepto de gastos necesarios es, en la práctica, imposible de cumplir, debido a que la relación necesaria entre un desembolso y un ingreso solamente se presenta en el caso de los costos, que tienen una regulación diferente a los gastos. Esta imposibilidad de cumplir con la regla general, ha llevado a la administración a crear verdaderas excepciones a la regla cada vez que se pronuncia de manera favorable a la aceptación de un gasto, lo que es otra muestra de lo inadecuada que es esta regulación.

Por otro lado, las sucesivas reformas legales a la tributación de los gastos cuando ellos no son considerados necesarios han intensificado todos estos problemas ya a que, al ser imposible cumplir con la regla general, cualquier gasto puede ser rechazado, lo que induce a la administración a obtener rendimientos fáciles producto de estas verdaderas ordalías fiscales, en las que basta la impugnación para que el gasto no se pueda rebajar y tribute con tasas altísimas.

Lo anterior, junto con el hecho que la demostración de ser necesario el gasto deriva en un juicio valorativo del mismo, son elementos que inducen a los funcionarios a efectuar una valoración de la conducta del contribuyente según sus apreciaciones personales, lo que se traduce en que el contribuyente debe defenderse de impugnaciones improcedentes a su caso, al abandonar el funcionario su deber de actuar de forma objetiva.

Finalmente, el resto de las reglas particulares del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta presentan el problema de la repetición de reglas generales como si fueran particulares, lo que agrava todos los problemas estudiados debido a que, al tratar de interpretar esas reglas, se busca un sentido que vaya más allá de la redundancia lo que, en rigor, no es más que una sumatoria de años de improvisación legislativa y de la precaria técnica usada en las leyes fiscales.

¹⁸¹ *Banco Santander Chile con SII* (2018): Corte Suprema, 24 de abril de 2018 (casación en el fondo), rol N° 38.129-2016.

Por lo mismo, es posible concluir que nuestro país necesita con urgencia una revisión completa de las reglas sobre deducción de los gastos, o al menos que se abandone la interpretación formalista cuya aplicación tantos problemas acarrea.

10. BIBLIOGRAFÍA

- ALCALDE RODRÍGUEZ, Enrique (2013): La responsabilidad de los directores de sociedades anónimas. Responsabilidad civil y penal administrativa (Santiago, Ediciones Universidad Católica de Chile).
- ALVEAR TÉLLEZ, Julio (2015): “Hacia una concepción comprehensiva de la libertad económica. Un paradigma a desarrollar”, *Estudios Constitucionales*, Año 13, N° 1, 2015, pp. 321-372.
- AULT, Hugh y ARNOLD, Brian (2010): *Comparative Income Taxation. A Structural Analysis* (Nueva York, 3a ed., Wolters Kluwer).
- BARAONA SAINZ, Juan Manuel (2018): *El tema de los gastos rechazados*. En línea <<http://www.pulso.cl/opinion/tema-los-gastos/>>. [Consultado el 16 de abril de 2018].
- BARROS BOURIE, Enrique (2008): *Tratado de responsabilidad extracontractual* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).
- BARROS ERRÁZURIZ, Alfredo (1907): *Curso de derecho civil* (Santiago, 1ª ed., Imprenta Cervantes) Tomo I.
- BERLIN, Isaiah (1969): “Two Concepts of Liberty”, en *Isaiah Berlin's Four Essays on Liberty* (Oxford, Oxford University Press).
- BERMÚDEZ SOTO, Jorge (2014): *Derecho administrativo general* (Santiago, 3ª edición, LegalPublishing / Thomson Reuters).
- BIRD, Richard y CASANEGRA DE JANTSCHER, Milka (1992): “The reform of tax administration”; en BIRD, Richard y CASANEGRA DE JANTSCHER, Milka (edit.) *Improving tax administration in developing countries* (Washington, International Monetary Found) pp. 1-15.
- BORDALÍ S., José (1940): *El impuesto a la renta. Su aplicación práctica* (Santiago, Imprenta Universitaria).
- BRAVO PÉREZ DE ARCE, Alfonso (1940): *Ley de Impuesto a la Renta ante la jurisprudencia* (Santiago, memoria de licenciatura Escuela de Derecho de la Universidad de Chile).
- BURNS, Lee y KREVER, Richard (1998): *Taxation of Income from Business and Investment*. Ahora en línea <<https://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch16.pdf>>. Consultado el 23 de abril de 2018.
- CALDERA DELGADO, Hugo (1991): “Función pública y carrera funcionaria”, *Revista de Derecho Público*, N° 50, pp. 197-222.
- CARVALLO HEDERRA, Sergio (1963): *Legislación tributaria chilena* (Santiago, Editorial Universitaria) pp. 124-126.
- CASARINO VITERBO, Mario (2010): *Manual de derecho procesal* (Santiago, 6ª ed., Editorial Jurídica de Chile) Tomo IV.
- CHACÓN, Jacinto (1881): *Exposición razonada i studio comparado del Código Civil chileno* (Valparaíso, 2ª ed., Imprenta del Mercurio), Tomo I.
- CLARO SOLAR, Luis (1898): *Explicaciones de derecho civil chileno y comparado* (Santiago, 1ª ed., Establecimiento Poligráfico Roma) Tomo Primero.
- CLARO SOLAR, Luis (1921): “Impuesto a la renta. Ligeras observaciones sobre el proyecto de ley presentado al Congreso Nacional el 6 de junio de 1919 por el presidente de la república”, *Revista de Derecho, Jurisprudencia y Ciencias Sociales* (RDJ), tomo XVIII (1921) 1ª parte, pp. 37-75.
- CONTRERAS ALFARO, Luis (2001): “Sobre algunos aspectos penales de la corrupción de funcionarios públicos: La iniciativa del funcionario en el cohecho pasivo”, *Revista de Derecho Consejo de Defensa del Estado*, Año 2, N° 1, pp. 187-209.
- Dirección de Presupuestos, planes de gestión. En línea <http://www.dipres.gob.cl/597/articles-164857_doc_pdf.pdf>. [Consultado el 18 de mayo de 2018].
- DUMAY PEÑA, Alejandro (1981): “Gastos necesarios para producir la renta. Oportunidad para su deducción”, *Revista de Derecho Universidad de Concepción*, N° 169, pp. 125-131.

- Economía y Negocios (2018): SII aplicará condonación automática de multas por declaraciones fuera de plazo y rectificatorias en Operación Renta 2018. En línea <<http://www.economiaynegocios.cl/noticias/noticias.asp?id=448447>>. [Consultado el 3 de marzo de 2018].
- Editorial (1938): “Reclamo de impuesto a la renta”, *Revista de Derecho* Universidad de Concepción N° 23-24, año VI, pp. 1921-1926.
- Editorial (1938): “Reclamo de impuesto a la renta”, *Revista de Derecho* Universidad de Concepción N° 23-24, año VI, pp. 1915-1919.
- Editorial (1939): “Reclamo de impuesto”, *Revista de Derecho* Universidad de Concepción N° 29-30, año VII, pp. 1921-1926.
- EMILFORK SOTO, Elizabeth (1979): “El problema de la imputación de ingresos y gastos en materia tributaria”, en EMILFORK SOTO, Elizabeth y PARRA MUÑOZ, Augusto, *Imputación de ingresos y gastos* (Concepción, Universidad de Concepción) pp. 1-37.
- EVANS ESPÍNEIRA, Eugenio (2014): “Compensaciones en la industria compensaciones en la industria de la electricidad ante la de la electricidad ante la jurisprudencia con jurisprudencia constitucional”, en *Sentencias Destacadas 2013*, pp. 211-224.
- FISHER, Irving (1906): *The nature of capital and income* (Nueva York, Macmillan).
- FLORES DURÁN, Gloria (2017): “Principios, procedimientos y procesos tributarios”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 2, pp. 8-42.
- FLORES DURAN, Gloria y VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2014): *Desafíos en tiempos de reformas tributarias. Fundamentos, objetivos y control* (Santiago, Thomson Reuters).
- FULLANA BELDA, Carmen y PAREDES ORTEGA, José Luis (2008): *Manual de contabilidad de costes* (Madrid, Delta Publicaciones).
- GORZIGLIA BALBI, Arnaldo (1971): “Legislación tributaria ante la realidad económica nacional”, en: CAÑAS LASTARRIA, Rafael et al.: *Orientaciones del derecho chileno* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile), pp. 141-160.
- GUERIN, Sanford; POSTLEWAITE, Philip y ROSENZWEIG, Adam (2013): *Problems and Materials in Federal Income Taxation* (Nueva York, 8ª ed, Wolters Kluwer).
- GUZMÁN BRITO, Alejandro (2001): Las reglas del “Código Civil” de Chile sobre interpretación de las leyes (Santiago, 2ª ed., LexisNexis).
- HART, H. L. A. y Honoré, Tony (1984): *Causation in the Law* (Oxford, 2ª ed., Oxford University Press).
- HART, H. L. A. (2012): *The Concept of Law* (Oxford, 3ª ed., Oxford University Press).
- Historia de la Ley N° 18.293.
- Historia de la Ley N° 20.630.
- Historia de la Ley N° 3.996.
- HUME, David (2007): *De la moral. (Tratado de la naturaleza humana)* (Barcelona, trad. Félix Duque, Ediciones Folio).
- ICARE, seminario *Gastos rechazados ¿hasta cuándo?, ¿hasta dónde?*, en línea <http://www.icare.cl/encuentro/gastos-rechazados-cuando-donde/>. [Consultado el 2 de marzo de 2018].
- IRARRÁZABAL COVARRUBIAS, Aníbal (2010): *Contabilidad, fundamentos y usos* (Santiago, 6ª ed., Ediciones UC).
- JORQUERA CONCHA, Carlos (1968): “Jurisprudencia de los tribunales superiores de justicia. Años: 1963 (parte) 1964 – 1965 – 1966”, *Revista de Derecho Económico* Universidad de Chile, N° 23-24, pp. 60-134.
- JOSSERAND, Louis (2012): *El espíritu de los derechos y su relatividad. Teología jurídica* (Granada, trad. del francés, Eligio Sánchez Larios y José M. Cajica Jr., Comares).
- La Tercera (2018): Comisión tributaria de la CPC plantea 14 puntos para simplificar el sistema, edición del 14 de marzo de 2018, p. 21.
- NOWAK, Norman (1970): *Tax Administration in Theory and Practice* (Nueva York, Praeger Publishers).
- OECD (2008): *Study into the role of tax intermediaries*. En línea <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264041813-en>>. [4 de junio de 2018].

- OELCKERS, Osvaldo y BRONFMAN, Alan (ed.) (2002): *La evaluación de las leyes* (Santiago, Ediciones Universitarias de Valparaíso).
- Oficina de Estudios Tributarios (1960): *El sistema tributario chileno. Análisis, evaluación, alternativas de reforma* (Santiago, segunda edición, Talleres Gráficos La Nación), Tomo 1.
- PEIRANO ZÚÑIGA, Paola (2017): “Derecho de defensa en causas tributarias, honorarios legales y gastos necesarios para producir la renta”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 2, pp. 41-54.
- PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel (1993): *La prueba en materia sustantiva civil. Parte general* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).
- PÉREZ CALDERÓN, Lindor; PARGA GACITÚA, José y PÉREZ CALDERÓN, Sergio (1966): *Reforma tributaria* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).
- Pleno de la Corte Suprema Oficio AD-955-2006.
- RUBIO C., Juan B. (1934): “Comentario a los arts. 16 y 17 de la Ley de Impuesto a la Renta”, *Revista de Derecho* Universidad de Concepción N° 4, año I, pp. 59-51.
- SALAZAR CÁDIZ, Andrés. (2016): “La alteración de precios como fraude: Comentarios acerca del origen histórico del artículo 285 del Código Penal chileno y su interpretación”, *Política Criminal*, Vol. 11 N° 22, pp. 391-438.
- SEGUEL MALAGUEÑO, Luis (2017): “¿Un caso de abuso del derecho anterior a la Ley N° 20.780?”, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción* pp. 10-19.
- SERRANO MAHNS, Gustavo; YRARRÁZABAL COVARRUBIAS, Jaime y THOMAS, Roger (1969): *El impuesto a la renta* (Santiago, texto de enseñanza para clases en la P. Universidad Católica de Chile).
- SHAPIRO, Scott (2014): *Legalidad* (Madrid, trad. de Diego PAPAYANNIS y Lorena RAMÍREZ L., Marcial Pons).
- SII (2016): Estadísticas según vigencia. En línea <http://www.sii.cl/estadisticas/empresas_según_vigencia.htm>. [Consultado el 11 de mayo de 2018].
- SII. *Ingresos tributarios anuales*. En línea <http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/estadistribuidos/ingresos_tributarios_new.htm>. [Consultado el 18 de junio de 2018].
- STEINFATH, Holmer (2014): “Emociones, valores, moral”, *Universitas Philosophica*, Vol. 31 N° 63, pp. 71-96.
- The Economist (2017): Tax authorities are the latest tools of repression in Africa. En línea <<https://www.economist.com/middle-east-and-africa/2017/09/30/tax-authorities-are-the-latest-tools-of-repression-in-africa>>. [Consultado el 25 de mayo de 2018].
- THURONYI, Victor (2003): *Comparative tax law* (La Haya, 1a ed., Kluwer Law International).
- THURONYI, Victor; BROOKS, Kim y KOLOZS, Borbala (2016): *Comparative tax law* (Bedfordshire, 2a ed., Kluwer Law International).
- TORRES SALAZAR, Gabriel (2011): *Manual de auditoría* (Santiago, Thomson Reuters).
- VERGARA QUEZADA (2016): *Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias* (Santiago, Editorial Libromar) pp. 202-208.
- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2014): “El reclamo tributario: características esenciales de un recurso contencioso-administrativo de plena jurisdicción”, *Revista de Estudios Tributarios* Universidad de Chile, N° 10, pp. 171-208.
- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2016): “¿Se han resuelto en Chile casos de lo que doctrinariamente podemos considerar elusión?”, *Revista de Estudios Tributarios* Universidad de Chile N° 14, pp. 199-238.
- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2016): “La nulidad de derecho público y el proyecto de ley que perfecciona la justicia tributaria” *Revista de Estudios Tributarios* Universidad de Chile, N° 15, pp. 165-192.
- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2018): “Excepciones a la facultad de tasar del artículo 64 del Código Tributario”, *Revista de Estudios Tributarios* Universidad de Chile, N° 18, pp. 63-97.
- VILLALOBOS, Sergio; SILVA, Osvaldo; ESTELLÉ, Patricio y SILVA, Fernando (2004): *Historia de Chile* (Editorial Universitaria).

VILLAMÁN RODRÍGUEZ, Francisca (2017): “La deuda histórica con los principios superiores de la tributación”, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción* pp. 35-45.

VODANOVIC H, Antonio (1939): *Curso de derecho civil basado en las explicaciones de los profesores de la Universidad de Chile Arturo Alessandri Rodríguez y Manuel Somariva Undurraga* (Santiago, 1ª ed., Editorial Nascimento) Tomo I.

WITKER VELÁSQUEZ, Jorge (2011): *La investigación jurídica* (México, 2ª ed., Publi-Lex).

Jurisprudencia administrativa consultada:

Oficio Circular SVS N° 368, de 2006.

Circular SII N° 34, de 2018.

Circular SII N° 24, de 2008.

Circular SII N° 62, de 1997.

Oficio N° 888, de 2017.

Oficio N° 2.305, de 2009.

Oficio N° 1.419, de 1988.

Oficio N° 5.077, de 1978.

Oficio N° 408, de 1996.

Oficio N° 2.660, de 2017.

Oficio N° 317, de 2017.

Oficio N° 740, de 2017.

Oficio N° 2.722, de 2013.

Oficio N° 2.984, de 2016.

CGR Dictamen N° 14.000, de 2017.

CGR Dictamen N° 34.541, de 2005.

Jurisprudencia judicial nacional:

Agropecuaria Lobert Ltda. y otros con SII (2018) Corte Suprema, 7 de marzo de 2018 (casación en el fondo), rol N° 1465-2018.

Asesores en Gestión Integral Ltda. con SII (2016): Corte Suprema, 22 de diciembre de 2016 (casación en el fondo), rol N° 34.171-2015.

Banco Concepción con SII (2001): Corte Suprema, 25 de octubre de 2001 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 2.883-2000.

Banco de A. Edwards y Cía. con Impuestos Internos (1962): Corte Suprema, 5 de abril de 1962 (casación en el fondo), ahora en Serrano *et al.* (1969), p. VII-22.

Banco de Chile con SII (2000): Corte Suprema, 13 de noviembre de 2000 (casación en el fondo), rol N° 984-2000.

Banco de Crédito e Inversiones con SII (2001): Corte Suprema, 25 de abril de 2001 (casación en el fondo), rol N° 1.184-2000.

Banco de Crédito e Inversiones con SII (2016): Corte Suprema, 25 de octubre de 2017 (casación en el fondo), rol N° 13.696-2015.

Banco de Talca con Impuestos Internos (1942): Corte Suprema, 23 de mayo de 1942 (casación en el fondo) RDJ Tomo XL (1943), 2ª parte, secc. 1ª pp. 23-31.

Banco Santander Chile con SII (2018): Corte Suprema, 24 de abril de 2018 (casación en el fondo), rol N° 38.129-2016.

Betlan Dos S.A. con SII (2017): Corte de Apelaciones de Concepción, 11 de agosto de 2017 (apelación), rol N° 23-2017.

Carlos Capurro Bahamondes con SII (2018): Corte Suprema, 3 de enero de 2018 (casación en el fondo), rol N° 44.577-2017.

Carozzi S.A. con SII (2016): Corte Suprema, 3 de agosto de 2016 (casación en el fondo), rol N° 10.229-2015.

Cemento Melón S.A con SII (2000): Corte Suprema, 29 de agosto de 2000 (casación en el fondo), rol N° 4.271-1999.

- Ch. H. y M. Ltda. con Dirección* (1965): Corte Suprema, 30 de marzo de 1965, Jorquera Concha, Carlos (1968): “Jurisprudencia de los tribunales superiores de justicia. Años: 1963 (parte) 1964 – 1965 – 1966”, *Revista de Derecho Económico Universidad de Chile*, N° 23-24, p. 92.
- Cía. Chilena de Navegación Interoceánica con Impuestos Internos* (1944): Corte Suprema, 16 de noviembre de 1944 (casación en el fondo) RDJ tomo XLII (1945), 2ª parte, secc. 1ª, pp. 405-407.
- Cía. de Muebles de la Población Vergara S.A. con Impuestos Internos* (1947): Corte Suprema, 4 de enero de 1947 (casación en el fondo), ahora en Bell Escalona p. 87.
- Cía. Estañífera Cerro Grande con Impuestos Internos* (1931): Corte Suprema, 2 de septiembre de 1931 (casación en el fondo) RDJ tomo XXIX (1932), 2ª parte, secc. 1ª pp. 12-18.
- Cía. Industrial de Tubos de Acero S.A. (CINTAC) con SII* (1981): Corte Suprema, 7 de enero de 1981 (casación en el fondo) *Criterio Jurídico* septiembre 1981, pp. 25-29.
- Cía. Minera Trepp S.A. con Impuestos Internos* (1954): Corte Suprema, 25 de octubre de 1944 (casación en el fondo), ahora en Bell Escalona pp. 68-69.
- Cía. Molinos y Fideos Carozzi con Impuestos Internos* (1937): Corte Suprema (casación en el fondo), ahora en Bravo Pérez de Arce (1940) pp. 95-96.
- Clinicum Laboratorio Automatizado Limitada con SII* (2013): Corte Suprema, 19 de junio de 2012, (reclamo tributario), rol N° 11.613- 2011.
- Club de Deportes Naval S.A.D.P. con SII* (2015): Corte Suprema, 15 de abril de 2015 (casación en el fondo), rol N° 11.461–2014.
- Comercial y Pesquera Hanamar Limitada con SII* (2013): Corte Suprema, 26 de noviembre de 2013 (recurso de casación en el fondo contra reclamo tributario), rol N° 2.955-2012.
- Compañía del Mar y de la Patagonia S.A. con SII* (2016): Corte Suprema, 18 de abril de 2016 (casación en el fondo), rol N° 3.263–2015.
- Correa y Cía. Ltda. con SEREMI de Salud Región Metropolitana* (2010) Corte Suprema, 30 de junio de 2010 (casación en el fondo), rol N° 7.412-2008.
- Distribuidora Adelco Valparaíso con SII* (2002): Corte Suprema, 28 de noviembre de 2002 (casación en el fondo), rol N° 2.374–2001.
- El Tattersal con Impuestos Internos* (1938): Corte Suprema, 2 de mayo de 1938 (casación en el fondo), RDJ tomo XXXV (1938), 2ª parte, secc. 1ª pp. 516-520.
- Em. A. M. B. con Dirección* (1966): C. de Apelaciones de Santiago, 9 de mayo de 1966, Jorquera Concha, Carlos (1968): “Jurisprudencia de los tribunales superiores de justicia. Años: 1963 (parte) 1964 – 1965 – 1966”, *Revista de Derecho Económico Universidad de Chile*, N° 23-24, pp. 94-95.
- Empresa Editora Zig-Zag con Impuestos Internos* (1946): Corte Suprema, 18 de diciembre de 1946 (casación en el fondo), ahora en Bell Escalona pp. 85-86.
- Empresa Eléctrica de La Frontera S.A. con SII* (2017): Corte Suprema, 7 de septiembre de 2017 (casación en el fondo), rol N° 27.536-2016.
- Empresa Eléctrica de La Frontera S.A. con SII* (2017): Corte Suprema, 7 de septiembre de 2017 (casación en el fondo), rol N° 19.825-2016.
- Eugenio Cruz Puga con SII* (2017): Corte Suprema, 5 de octubre de 2017 (casación en el fondo), rol N° 38.853-2017.
- Fábrica de Espumas Plásticas Faval S.A. con SII* (2016): Corte Suprema, 7 de enero de 2016 (casación en el fondo), rol N° 24.839-2014.
- Feria de Osorno S.A. con SII* (2017): Corte Suprema, 14 de septiembre de 2017 (casación en el fondo), rol 19.462-2016.
- Feria Ganadera Osorno S.A. con SII* (2016): Corte Suprema, 12 de octubre de 2016 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 18.136–2015.
- Fundación Las Rosas S.A. con SII* (2014): Corte Suprema, 25 de noviembre de 2014 (casación en el fondo), rol N° 2.032-2014.
- Gastón Aguayo González con SII* (2015): Corte Suprema, 7 de enero de 2015 (casación en el fondo), rol N° 17.283-2013.

- Gregorio Larenas con Impuestos Internos* (1936): Corte Suprema, 10 de octubre de 1936 (casación en el fondo), RDJ tomo XXXIV (1937), 2ª parte, secc. 1ª -17-24.
- Ignisterra S.A. con SII* (2014): Corte Suprema, 9 de abril de 2014 (casación en el fondo), rol N° 512-2012.
- Importadora Chilena S.A. con Impuestos Internos* (1955): Corte Suprema, 13 de abril de 1955 (casación en el fondo), ahora en Bell Escalona p. 224-225.
- Importadora Moon Star Limitada con SII* (2014): Corte Suprema, 3 de diciembre de 2014 (casación en el fondo), rol N° 4.857-2014.
- Ingeniería y Construcciones El Tepual S.A. con SII* (2004): Corte Suprema, 28 de julio de 2004 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 4.557-2003.
- Inmobiliaria Ceramia Ltda. con SII* (2017): Corte Suprema, 6 de noviembre de 2017 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 38.277-2016.
- Inmobiliaria e Inversiones Santa Lucía Ltda. con SII* (2016): Corte Suprema, 8 de agosto de 2016 (casación en el fondo), rol N° 8.219-2015.
- Inmobiliaria Herseim La Reserva Ltda. con SII* (2016): Corte Suprema, 12 de diciembre de 2016 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 32.130-2015.
- Inmobiliaria Herseim La Reserva Ltda. con SII* (2016): Corte Suprema, 12 de diciembre de 2016 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 32.130-2015.
- Inmobiliaria Las Pataguas S.A. con SII* (2014): Corte de Apelaciones de Santiago, 22 de julio de 2014 (casación en el fondo) rol N° 7.682-2013.
- Inmobiliaria Las Pataguas S.A. con SII* (2015): Corte Suprema, 18 de agosto de 2015 (casación en el fondo) rol N° 24.151-2014.
- Inversiones Bahía Rincones S.A. con SII* (2017): Corte Suprema, 6 de noviembre de 2017 (casación en el fondo), rol N° 27.972-2016.
- Inversiones FH Engel S.A. con SII* (2014): Corte Suprema, 30 de diciembre de 2014 (casación en el fondo), rol N° 11.359-2014.
- Jorge Roeschman y Cía. con Impuestos Internos* (1935): Corte de Apelaciones de Concepción (apelación), *Revista de Derecho*, Universidad de Concepción N° 13, pp. 646-653.
- Lota Vedde Dos S.A. con SII* (2016): Corte Suprema, 15 de junio de 2016 (casación en el fondo), rol N° 34.419-2016.
- Lousiana Pacific Chile S.A. con SII* (2017): Corte Suprema, 18 de julio 2017 (casación en el fondo) rol 35.203-2016.
- Maderas Cóndor S.A. con SII* (2014): Corte Suprema, 31 de julio de 2012 (casación en el fondo), rol N° 3.088-2010.
- Michel Nahum Chimpalsky con SII* (2016): Corte Suprema, 7 de julio de 2016 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 8.499 2011.
- Nespresso Chile S.A. con SII* (2016): Corte Suprema, 17 de marzo de 2016 (casación en el fondo), rol N° 3.319-2015.
- Petróleos Marinos de Chile Ltda. con SII* (2016): Corte de Apelaciones de Valparaíso, 22 de junio de 2016 (apelación), rol N° 101-2016.
- Puerto Madero Impresores S.A. con SII* (2014): Corte Suprema, 19 de marzo de 2014 (casación en el fondo), rol N° 5.368-2013.
- Rafael Letelier Yáñez y Cía. Ltda. con SII* (1999): Corte Suprema, 12 de julio de 1999 (casación en el fondo), rol N° 2.197-1998, *Gaceta Jurídica* N° 229, pp. 194-200.
- Ramón Octavio García Carrasco con SII* (2016): Corte Suprema, 7 de julio de 2016 (casación en el fondo), rol N° 12.332-2015.
- Ramón Octavio García Carrasco con SII* (2017): Corte Suprema, 3 de enero de 2017 (casación en el fondo), rol N° 16.534-2016.
- Refinería de Azúcar de Viña del Mar con Impuestos Internos* (1931): Corte Suprema, 22 de septiembre de 1931 (casación en el fondo), RDJ Tomo XXIX (1932), 2ª parte, secc. 1ª pp. 20-26.
- RFP Logística Limitada con SII* (2016): Corte Suprema, 10 de noviembre de 2016 (casación en el fondo), rol N° 82.440-2016.

Saaco S.A. con SII (2012): Corte Suprema, 2 de agosto de 2012 (casación en el fondo), rol N° 8.661-2011.
Saavedra Benard y Cía. con Impuestos Internos (1931): Corte Suprema, 7 de julio de 1930 (casación en el fondo), RDJ tomo XXVIII (1931), 2ª parte, secc. 1ª pp. 128-133.

Salmones Sur Austral S.A. con SII (2017): Corte Suprema, 4 de julio de 2017 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 10.167-2017.

Salmones Sur Austral S.A. con SII (2017): Corte Suprema, 4 de julio de 2017 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 38.133-2016.

Salmones Sur Austral S.A. con SII (2017): Corte Suprema, 4 de julio de 2017 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 35.182-2016.

Salmones Sur Austral S.A. con SII (2017): Corte Suprema, 4 de julio de 2017 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 10.167-2017.

Soc. C. M. G. y Cía. Ltda. (1962): C. de Apelaciones de La Serena, 4 de mayo de 1962, Jorquera Concha, Carlos (1968): “Jurisprudencia de los tribunales superiores de justicia. Años: 1963 (parte) 1964 – 1965 – 1966”, *Revista de Derecho Económico* Universidad de Chile, N° 23-24, p. 91.

Soc. P. El. D. I. con Dirección (1966): C. de Apelaciones de Santiago, 14 de octubre de 1966, Jorquera Concha, Carlos (1968): “Jurisprudencia de los tribunales superiores de justicia. Años: 1963 (parte) 1964 – 1965 – 1966”, *Revista de Derecho Económico* Universidad de Chile, N° 23-24, p. 93.

Sociedad Administradora de Centros Comerciales SpA con SII (2017): Corte Suprema, 10 de agosto de 2017 (casación en el fondo), rol N° 19.367-2016.

Sociedad Austral de Electricidad S.A. con SII (2017): Corte Suprema, 7 de septiembre de 2017 (casación en el fondo), rol N° 18.483-2016.

Sociedad Beltrán Ilharreborde con Impuestos Internos (1953): Corte Suprema, 9 de enero de 1953 (casación en el fondo), ahora en Serrano *et al.* (1969), p. VII-28.

Sociedad Comercial y de Servicios de Entretenimiento Progame Ltda. con SII (2016): Corte Suprema, 11 de octubre de 2016 (casación en el fondo), rol N° 24.750-2015.

Sociedad de Desarrollo Inmobiliario S.A. con SII (2013): Corte Suprema, 15 de mayo de 2013 (casación en el fondo), rol N° 5.196-2014.

Sociedad Exportadora de Tierra del Fuego con Impuestos Internos (1948): Corte Suprema, 27 de diciembre de 1948 (casación en el fondo) RDJ tomo XLVI (1949), 2ª parte, secc. 1ª pp. 291-301.

Sociedad Exportadora de Tierra del Fuego con Impuestos Internos (1953): Corte Suprema, 20 de agosto de 1953 (casación en el fondo), ahora en Bell Escalona p. 185.

Sociedad Ganadera Gente Grande con Impuestos Internos (1946): Corte Suprema, 20 de mayo de 1946 (casación en el fondo), ahora en Bell Escalona p. 82.

Sucesión Jaime Eduardo Klenner Schaefer con SII (2013) Corte Suprema, 19 de agosto de 2013 (casación en el fondo), rol N° 4.028, de 2013.

Jurisprudencia judicial extranjera:

Janfin (2006): Consejo de Estado, 27 de septiembre de 2006, N° 260050.

Legislación consultada:

Decreto Supremo N° 277, del 2 de enero de 1924, publicado en el Diario Oficial el 28 de febrero de 1924.

Decreto Ley N° 755, de Hacienda, publicado en el Diario Oficial de 21 de diciembre de 1925.

Ley N° 20.630, publicada en el Diario Oficial el 30 de junio de 2009.

Ley N° 3.996, publicada en el Diario Oficial el 2 de enero de 1924.

Decreto Supremo N° 277, del 2 de enero de 1924, publicado en el Diario Oficial el 28 de febrero de 1924.

Decreto con Fuerza de Ley N° 271, de Hacienda, de 1931, publicado en el Diario Oficial el 29 de mayo de 1931.