

Tributación a la Renta. Decreto Ley N°824 de 1974

Alejandro Abuyeres

Profesor de Derecho Tributario
Facultad de Derecho
Universidad de Chile

Omar Masri

Ayudante de Derecho Tributario
Facultad de Derecho
Universidad de Chile

RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE DE PRIMERA CATEGORÍA

Los Gastos

GASTOS Y SU DETERMINACION

Art.31 LIR al 31.12.2019: Gastos necesarios para producir la renta

1. Sacrificios económicos;
2. No deben haber sido descontados como costo;
3. Se encuentren pagados o adeudados;
4. Deben corresponder al ejercicio respectivo;
5. Deben ser del giro del contribuyente;
6. Deben encontrarse debidamente documentados, y
7. Deben ser necesarios para producir la renta.

¿QUÉ ES UN GASTO NECESARIO?

- **QUINTO:** Que si bien el concepto de gasto necesario no ha sido definido por la Ley de la Renta, esta Corte ha concluido, a partir de la lectura de la norma transcrita, que sin duda se refiere a aquellos gastos que se relacionan directamente con el ejercicio o giro de la sociedad, que sean necesarios para producir la renta y ***que tengan el carácter de inevitables y obligatorios***. Esta última característica se desprende de la significación gramatical del vocablo "necesarios", esto es, aquellos desembolsos en que inevitablemente ha debido incurrir el contribuyente para generar la renta líquida imponible que se pretende determinar (Corte Suprema 16.09.2014 – ROL 7657-2013).

¿QUÉ DICE EL DICCIONARIO?: NECESARIO

TEXTO ANTERIOR	TEXTO ACTUAL
<ol style="list-style-type: none">1. adj. Que forzosa o inevitablemente ha de ser o suceder.2. adj. Que se hace y ejecuta obligado por otra cosa, como opuesto a voluntario y espontáneo.3. adj. Se dice de las causas que obran sin libertad y por determinación de su naturaleza.4. adj. Que es menester indispensablemente, o hace falta para un fin.	<ol style="list-style-type: none">1. adj. Dicho de una persona o una cosa: Que hace falta indispensablemente para algo.2. adj. Que forzosa o inevitablemente ha de ser o suceder.3. adj. Que se hace y ejecuta obligado por otra cosa, como opuesto a voluntario y espontáneo.4. adj. Dicho de una causa: Que obra sin libertad y por determinación de su naturaleza.5. adj. Der. En el derecho antiguo, dicho de un heredero, especialmente cuando era esclavo o siervo del testador: Obligado a aceptar la herencia.

EN CONSECUENCIA ...

- Indispensable:
 - Que no se puede disponer
 - Que es necesario o muy aconsejable que suceda.
- Inevitable:
 - Que no se puede evitar
- Evitar:
 - Apartar algún daño, peligro o molestia, impidiendo que suceda.
 - Excusar, huir de incurrir en algo.
 - Huir el trato de alguien, apartarse de su comunicación.
 - Eximirse del vasallaje

¿NUEVO CONCEPTO DE GASTO?

- Gastos necesarios para producir la renta.
- Entendiendo por tales:
 - Aquellos que tengan **aptitud** para generar renta;
 - En el mismo o futuros ejercicios, y
 - Que se encuentren asociados al:
 - Interés,
 - Desarrollo o
 - Mantención del giro del negocio.

Vigencia: 1 de enero de 2020

¿APTITUD? ¿APTO?

1. Capacidad para operar competentemente en una determinada actividad.
2. Cualidad que un objeto sea apto, adecuado o acomodado para cierto fin.
3. Capacidad y disposición para el buen desempeño o ejercicio de un negocio, de una industria, de un arte.
4. Suficiencia o idoneidad para obtener y ejercer un empleo o cargo.

Apto: Idóneo, hábil, a propósito para hacer algo.

¿CORRELACIÓN ENTRE INGRESOS Y GASTOS?

NO SON GASTOS ACEPTADOS

1. Gastos no destinados al giro;
2. Bienes a los que se les apliquen presunción de derecho Art.21;
3. Adquisición y arriendo de automóviles, station wagons y similares;
4. Combustibles, lubricantes, reparaciones, seguros y gastos para mantención y funcionamiento;
5. Gastos en supermercados y comercios semejantes.

ALGUNOS ASPECTOS DE INTERES

1. Razonabilidad (partes relacionadas o independientes)
2. ¿Siempre el gasto debe ser “necesario” para producir la renta?
 - La situación de las pérdidas. Nunca son “Necesarias” para producir la renta.
 - ¿Es o no posible reconocer pérdida?

TRATAMIENTO PARTICULAR DE LOS GASTOS

1. Intereses
2. Impuestos
3. Pérdidas
4. Castigo incobrables
5. Y 5 bis. Depreciación
6. Remuneraciones
- 6 bis. Becas de estudio
7. Donaciones
8. Reajustes de pasivos
9. al 11. Gastos activables
12. Pagos del artículo 59 de la LIR (regalías)
13. Gastos medioambientales.
14. Obligación legal de compensar, Transacciones, Cláusulas Penales

- La deducción de estos gastos exige el cumplimiento de:
 - Los requisitos particulares.
 - Los requisitos generales, en la medida que sean aplicables, conforme a la naturaleza del gasto.

- Enumeración no es taxativa.

INTERESES.

1. Procedencia de deducción de gasto cuando:
 - i) Intereses adeudados y pagos de las cantidades adeudadas el año respectivo.
 - ii) Intereses y otros gastos financieros de créditos destinados a la adquisición de acciones, derechos, bonos y cualquier tipo de capital mobiliario.

2. Oportunidad del reconocimiento del gasto interés.

IMPUESTOS.

1. Regla general: El impuesto es un gasto.
2. Excepciones:
 - a. Cuando es crédito tributario.
 - b. Cuando la ley lo impide.

PÉRDIDAS TRIBUTARIAS.

1. Constituyen una excepción a los principios de:
 - a. Adeudamiento del gasto.
 - b. Ser necesario para producir la renta. ¿Qué ha dicho la jurisprudencia?
2. Destrucción y abandono de activos. Enajenación.
3. Las pérdidas de activos y la indemnización por seguro de los mismos.
4. Delitos contra la propiedad (Oficio 606 del 2010).

PÉRDIDAS TRIBUTARIAS.

- Las pérdidas del resultado tributario.
 - a. La renta como incremento de patrimonio y la recuperación de pérdidas.
 - b. La recuperación de pérdidas hacia delante (carry forward)
- Pérdidas tributarias relacionadas con actividades sujetas a distintos regímenes tributarios: Actividades exentas o no afectas al impuesto.

CASTIGO DE INCOBRABLES.

1. Concepto de provisiones y castigos.
2. El castigo de los créditos incobrables en la LIR (Circular 24/2008):
 - a) Que provengan de operaciones relacionadas con el giro del negocio;
 - b) Que el castigo de dichos créditos incobrables haya sido contabilizado oportunamente; y
 - c) Que respecto de ellos se hayan agotado prudencialmente los medios de cobro.

CASTIGO DE INCOBRABLES.

3. Norma residual y objetiva:

- a) Créditos impagos por más de 365 días contados desde su vencimiento o
- b) El valor que resulte de aplicar un porcentaje sobre el monto de los créditos vencidos.

4. Las provisiones de la instituciones financieras en la LIR (Circular 47/2009).

- Situación especial de las operadoras de tarjeta de crédito. **Solucionado con la Ley N°21.210.**
- No procede respecto de créditos entre relacionados, salvo sociedades de apoyo al giro (concepto legal).

DEPRECIACIÓN DE ACTIVOS.

1. La depreciación como una forma de reconocer una pérdida por la inversión en activo fijo.

2. Particularidades de la depreciación como deducción tributaria:
 - a. No supone obligación con un tercero.
 - b. No supone flujo de caja.
 - c. Supeditada a la utilización del activo.

DEPRECIACIÓN DE ACTIVOS.

3. Depreciaciones y amortizaciones tributarias.
4. Depreciación normal en la LIR:
 - a. Es una depreciación lineal.
 - b. En la vida útil que establezca el SII.
 - c. No hay valor residual.
 - d. Activos inservibles
 - e. Bienes del activo fijo. Situación de la copropiedad
5. Depreciación especial por condiciones particulares de explotación: Se aumenta al doble la depreciación.

DEPRECIACIÓN DE ACTIVOS.

6. Depreciación acelerada:

- a. En qué consiste.
- b. Qué activos pueden acogerse a ella.
- c. Puede aplicarse sin necesidad de autorización del SII.
- d. Puede abandonarse en cualquier momento pero sin vuelta a atrás.
- e. Puede aplicarse parcialmente.

7. Depreciación instantánea: Vida útil de un año:

- a. Ley N°21.210: se amplia el universo de contribuyentes beneficiados.
- b. Promedio de ingresos en los 3 años anteriores al uso del bien (nuevo o usado) igual o inferior a UF 100.000, o el promedio de años de existencia efectiva.

REMUNERACIONES

1. Regla general.
2. Remuneraciones voluntarias.
3. Situación de la remuneración del socio o accionista. ¿cónyuge, convivente civil, hijos?
4. Provisión de la indemnización por años de servicio.

BECAS DE ESTUDIO

- Es para los hijos de los trabajadores.
- Aplica criterios objetivos y de universalidad.
- Topes por hijo:
 - i) Regla general: UTA 1,5.
 - ii) Establecimiento de educación superior y pactada en contrato o convenio colectivo: UTA 5,5.

DONACIONES

- a. Regla general
- b. Distintos regímenes especiales.

Donación	Beneficio	Beneficiario
Art.31, N°7 LIR	Gasto	Bomberos, scout
Art. 46 D.L. 3.063	Gasto	Colegios dependientes de personas jurídicas sin fines de lucro
Ley 16.282	Gasto	Terremotos y catástrofes
Art.46 Ley 18.899	Gasto	Santa Teresita de Los Andes
D.L. N° 45	Gasto	Reconstrucción nacional
Art. 69 Ley N° 18.681	Crédito	Universidades e Institutos profesionales
Ley Valdés N°20.675	Crédito	Fines culturales
Art.3° Ley N° 19.247	Crédito	Fines educacionales
Ley del Deporte N° 19.712 Art. 62 y ss.	Crédito	Fines deportivos
Ley N° 19.885	Crédito	Fines sociales y públicos

REAJUSTES Y DIFERENCIAS DE CAMBIO

- Permite rebajar como gasto:
 - (i) Los reajustes y diferencias de cambios provenientes de créditos o préstamos
 - (ii) Destinados al giro del negocio o empresa
 - (iii) Incluyendo los originados en la adquisición de bienes del activo inmovilizado y realizable.
- ¿Reajuste?
- ¿Diferencias de cambio?

GASTOS ACTIVABLES.

1. Gastos de organización y puesta en marcha (art. 31 N°9).
2. Gastos de promoción y propaganda (art. 31 N°10).
3. Gastos de investigación y desarrollo (art. 31 N°11).
4. Gastos relacionados con la actividad minera.
5. Otros gastos activables (ej: amortización de “goodwill”).

GASTOS DE ORGANIZACIÓN Y PUESTA EN MARCHA

- Son los gastos que por su naturaleza y monto inciden en la generación de la renta de más de un ejercicio.
 - **Ej:** Creación de una nueva empresa o el inicio de un nuevo negocio de una existente.
- **Opción:** gasto del ejercicio o de los años en que se estime generarán ingresos (tope 6 años).
- Cómputo de los 6 años.
- Único giro explotado por menos de 6 años.

GASTOS DE PROMOCIÓN Y PROPAGANDA

- Se refiere al descuento promocional.

GASTOS DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO

- Sin ser necesarios para producir la renta, pueden realizarse en interés de la empresa para generar eventuales rentas futuras.
- **Deducción:** Mismo ejercicio o hasta seis ejercicios comerciales consecutivos.

PAGO DE LICENCIAS A EMPRESAS EXTRANJERAS

- Se refiere al pago de por el uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas, patentes, diseños industriales, etc.

GASTOS MEDIOAMBIENTALES.

- Se trata de gastos incurridos con motivo de las exigencias medidas o condiciones medioambientales impuestas para ejecutar un proyecto o actividad.
 - Deben contenerse en la resolución que disponga la autoridad.
- Desembolsos voluntarios (deben consta en un contrato o convenio):
 - Con motivo de compromisos ambientales incluidos en el estudio o declaración de impacto ambiental.
 - A favor de la comunidad y que supongan un beneficio permanente.
- Límite del gasto (en el caso de los desembolsos voluntarios):
 - 2% RLI
 - 1,6 CPT
 - 5% de la inversión total anual en al ejecución del proyecto.

COMPENSACIONES SIN RESPONSABILIDAD Y OTROS DESEMBOLSOS.

- Desembolsos o descuentos ordenados en cumplimiento de una obligación legal de compensar que no exija probar negligencia. (Ej. empresas eléctricas)
 - Si repite contra los responsables: ingreso. No aplicación el art. 31 N°4.
 - Si se determina que fue responsable: deberá reversar el gasto, y afectarlo al art. 21 si procede.
- Reposición o restitución voluntaria de un producto, bonificación o devolución voluntaria (vía LPC)
 - Si se determina culpa infracción: se deberá agregar.
 - Error del legislador.
- Transacción o cláusula penal:
 - Se busca evitar el mayor gasto.
 - Sólo entre sujetos no relacionados.

RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE DE PRIMERA CATEGORÍA

Ajustes

AJUSTES A LA RLI.

➤ Se deducen de la RL:

- i) Corrección del capital propio inicial.
- ii) Corrección del amento del capital propio.
- iii) Reajuste de pasivos exigibles reajustables o en moneda extranjera, siempre que no hayan sido deducidos como costo o gasto y se relacionen con el giro.

➤ Se agregan a la RL:

- i) Corrección de disminuciones capital propio inicial.
- ii) Reajuste de los activos de los números 2 al 9 del art.41 de la LIR, a menos que ya formen parte de la RL.

AJUSTES A LA RLI.

Concepto		Cómo se corrige
1º	Capital propio tributario	IPC
1.1	Aumento: desde fecha de aumento a fecha de balance. Fondos de socios se consideran aumento de capital	IPC
1.2	Disminución: desde fecha de disminución a fecha de balance Retiro de socios se considera disminución de capital	IPC
2º	Bienes físicos del activo inmovilizado	IPC
3º	Bienes físicos del activo realizable	Costo de reposición
4º	Créditos moneda extranjera Créditos reajustables	Tipo de cambio Reajuste pactado

AJUSTES A LA RLI.

Concepto		Cómo se corrige
5º	Existencia en moneda extranjera	Valor cotización tipo cambio comprador
6º	Derecho de llaves Pertenenencias mineras Intangible pagados	IPC
7º	Gastos de organización y puesta en marcha	IPC
8º	Acciones	IPC
9º	Derechos sociales	IPC
10º	Obligaciones: Moneda extranjera Reajustables	Tipo de cambio Reajuste pactado
11º	Otros casos	Circular N°100 1975

RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE DE PRIMERA CATEGORÍA

Agregados y Deducciones

AGREGADOS Y DEDUCCIONES

- Se trata de agregados o deducciones que se efectúan a las cantidades determinadas con anterioridad, con el objeto de corregir distorsiones o errores en la determinación de la renta líquida imponible.
- Los partidas del Art.33, N°1 deben “sumarse” a la renta líquida, ya que se han rebajado indebidamente.
- Las partidas del Art.33, N°2 deben restarse, ya que si bien son ingresos de la empresa, no deben gravarse con el Impuesto de Primera Categoría.

AGREGADOS

1. Retiros particulares en dinero o especies efectuados por el contribuyente:
2. Sumas pagadas por bienes del activo fijo o mejoras permanentes que aumenten el valor de dichos bienes y desembolsos imputables al costo de los mismos.
3. Costos, gastos o desembolsos imputables a INR o rentas exentas (Circular N°68 del 2010). No se aplica artículo 21 LIR.
4. Beneficios otorgados a ciertas personas.
5. Gastos no autorizados el artículo 31 o que se rebajen en exceso de los márgenes permitidos por la ley o la Dirección Regional.

DEDUCCIONES

1. Dividendos y utilidades sociales percibidas o devengadas, en tanto no provengan de sociedades o empresas constituidas en el exterior, aun cuando se hayan constituido con arreglo a las leyes chilenas.
2. Rentas exentas del impuesto de 1° Categ. en virtud de la LIR o por leyes especiales.
3. Las cantidades a que se refieren los numerales i) del inciso primero e i) del inciso tercero, del artículo 21 LIR.

Tributación a la Renta. Decreto Ley N°824 de 1974

Alejandro Abuyeres

Profesor de Derecho Tributario
Facultad de Derecho
Universidad de Chile

Omar Masri

Ayudante de Derecho Tributario
Facultad de Derecho
Universidad de Chile