



Reporte Tributario

Nº 2 - Febrero 2021

El Centro de Estudios Tributarios de ITF - CET ITF

Esta segunda edición del Reporte Tributario, Nº2 Febrero/2021, desea contribuir al conocimiento y análisis de una norma que recientemente ha sido modificada. La modificación legal de los artículos 21 y 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, por la ley 21.210 del año 2020, ha tenido una relevancia en el contexto de la discusión político-tributaria, generando polos de opinión basados en la visión ideológica de los impuestos. Por una parte hemos visto aquellos que la consideraban una modificación legal pertinente dado el dinamismo en la forma de hacer negocios, propiciando de esta manera el emprendimiento a menor o gran escala y por otro lado aquellos que veían con desconfianza estas normas como beneficios para los más privilegiados.

Esta modificación legal, esperada en el mundo empresarial, representa a juicio de las partes en este reporte, un importante avance en el contexto empresarial en la medida que sea utilizada y fiscalizada en la forma que supone el espíritu de la Ley. Creemos que no todos los contribuyentes buscan eludir y las decisiones de política tributaria se deben tomar considerando la buena fe de las partes y el promedio de los contribuyentes. Seguramente deben haber empresas que quieren pagar los impuestos y contribuir con el desarrollo del país y sus políticas públicas en el contexto de una contribución razonable. Frente a los que no se encuentran dentro de este grupo, la autoridad administrativa tributaria deberá aplicar las normas que correspondan.



Reporte Tributario

Nº 2 - Febrero 2021

El Centro de Estudios Tributarios de ITF - CET ITF

En mérito de lo expuesto, el Instituto de Estudios Tributarios y Financieros, ha creado el Centro de Estudios Tributarios - CET ITF, el cual realiza esfuerzos para asumir el estudio de la temática tributaria desde diferentes perspectivas, ya que junto con estar en condiciones de participar en el debate que se promueva, está en posición de fortalecer los distintos programas que imparte el Instituto. (Diplomas, Seminarios, Cursos, Talleres y Café Tributario).

Estimados lectores, el Centro de Estudios Tributarios ITF, ha dado inicio a esta serie de reportes, siendo grato informar que estaremos en forma permanente comentando los principales acontecimientos, ya sea a nivel de interpretaciones, modificaciones de leyes de índole tributaria, entre otros.

Saludos cordiales,



Prof. Javier Jaque López
Director Ejecutivo
CET ITF

A corazón partido: el control del gasto

Cuando comenzó el proyecto de Modernización Tributaria o Reforma Tributaria 2.0., en nuestro pequeño (y a ratos irrelevante) mundo de los impuestos se vivió una mezcla entra la euforia de Lollapalooza y tristeza propia de una ópera rusa.

Era la llegada del gobierno de los mejores que venía a recuperar el tiempo perdido, decían algunos, mientras otros veían en la política tributaria del segundo gobierno de centro-derecha desde el retorno a la democracia una amenaza de que se pasara “gato por liebre” en beneficio de los “poderosos de siempre”.

En esta batalla ideológica existían dos reinas: la integración del impuesto de primera categoría con los impuestos finales y la norma general anti-elusión.

Así y como típicamente ocurre en estas disputas por el trono, todos miraron a las reinas y se olvidaron de las cortesanas, dentro de las cuales este plebeyo y porteño autor tiene dos preferidas: las modificaciones a los artículos 21 y 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (“LIR”).

¿Qué hay en normas tan pedestres como las que regulan el gasto tributario que las haga atractivas?

Justamente eso, que son comunes y corrientes, son las del día a día y, dirían algunos, son las que mayor influencia tienen en cómo los contribuyentes manejan sus negocios.

Si nos atenemos al sentido original del artículo 31 de la LIR, éste tuvo en opinión de quien escribe un propósito claro: evitar la erosión de la base fiscal a través de gastos y desembolsos que no contribuyeran a la actividad empresarial productora de rentas. Dicho de otra forma, es la respuesta legislativa al problema fiscal: si no va a intentar colaborar (con rentas), no estorbe (con deducciones tributarias).

En paralelo su compañero de andanzas, el artículo 21 de la LIR, tenía otra misión: aplicar un Impuesto Único a la Renta (no un impuesto látigo, impuesto sanción, ni impuesto multa, ni un 2x1, etc.) sobre aquellas operaciones que pudieran estar arrancando de la tributación con impuestos finales como agua entre los dedos. En otras palabras y en opinión de quien escribe, el artículo 21 de la LIR era la red de seguridad de nuestro circo tributario.

Siendo justos y como aquí no estamos entre *illuminati* ni poseedores de la verdad revelada, existe una posición muy asentada a nivel práctico y reconocida en cierta jurisprudencia administrativa y judicial que veía el Impuesto Único del artículo 21 de la LIR como un impuesto castigador al mejor estilo del Viejo Testamento, llegando al extremo de considerar factible que el mismo desembolso fuera afectado con doble tributación. Dicho eso, como aquí estamos entre realistas amantes de las planillas de cálculo y mirando el espíritu de nuestra última reforma tributaria, sobre esa posición pareciera ser que sólo resta por decir: “Pasado Pisado”.

Volviendo a lo que nos convoca, la misión de ambos socios era y es clara: preservar (no incrementar) la base recaudatoria fiscal y mostrarle los colmillos a la ingeniería tributaria.

Con ese espíritu, el sentido natural y obvio que algunos estimamos se le debió dar a la frase *“La renta líquida (...) se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla (...)”*¹ no debió haber sido otro que admitir la deducción de gastos asociados a una actividad que pudiera generar rentas. Con subtítulos: no rebaje el pasaje de su cónyuge que lo acompañó a ese viaje de negocios ni el pisco sour que se tomó al almuerzo con quien no es su pareja “titular”, todo lo cual puede hacerlo muy feliz pero no tiene un sentido de negocios.

Así las cosas, cuando en el contexto de negocios generadores de renta le atribuimos al concepto de “gasto necesario” un carácter “obligatorio”, “indispensable”, “ineludible” o “imprescindible”, transformamos una norma que pretendía vincular gastos asociados al negocio con ingresos fruto del negocio en:

- (1) Una de las fuentes de recaudación de mayo crecimiento en nuestra historia al interactuar con el artículo 21 de la LIR (hablan por ahí de más de 1.000% en 8 años);
- (2) Una forma para que el Estado pusiera las reglas sobre cómo hacer negocios (ej. nada de andar pagando multas contractuales); y,
- (3) La mejor norma anti-erosión de la base fiscal que tuvo el Fisco, dejando en vergüenza a cualquier acción de BEPS o norma general anti-elusiva que se le pusiera por delante.

Ciertamente la idea de esta columna no es hacer un elogio fúnebre de una norma que ya no está con nosotros, sino que invitar al análisis sobre el cambio que supondrá su sucesora tanto para las personas que contribuyen con sus impuestos al tesoro de la Nación y para la administración fiscal.

Para los contribuyentes, ¿comenzó la fiesta?

Pasar de un mundo donde un gasto empresarial es “inevitable o “imprescindible” a uno donde el gasto (voluntario u obligatorio) es necesario cuando tenga la aptitud para producir una renta, sea que lo consiga o no, es sin duda una forma de acercar reglas tributarias de una galaxia lejana a la realidad de los negocios del Planeta Tierra, ese mismo en que hay huelgas, contratos de construcción con multas por retraso, deudas que no se pagan, o donde hay que invertir de manera “voluntaria” en políticas para mejorar el ambiente laboral o para posicionarse mejor con las comunidades que rodean los proyectos.

En síntesis, podemos tener una fiesta entendiendo:

- (1) Que el gasto tributario es aceptado en tanto tenga la aptitud para producir renta y en tanto los desembolsos estén *“(...) asociados al interés, desarrollo o mantención del giro o negocio,*

¹ Artículo 31 inciso primero de la Ley sobre Impuesto a la Renta

sea que su origen provenga o no de una obligación contractual (...)". En otras palabras, un gasto que sea coherente con un plan o estrategia de negocios.

- (2) Que el gasto no puede tener un origen ilícito ni estar asociado, al menos opinión de la administración tributaria, a la culpa leve o grave del contribuyente².
- (3) Que, en términos generales, la razonabilidad del gasto asociado a una operación entre partes independientes no debería ser cuestionada por la administración tributaria.
- (4) Que por contraposición, la razonabilidad del gasto asociado a una operación entre partes relacionadas debe ser especialmente sustentada, considerando *"(...) los valores o precios de mercado, la liquidez o relación deuda capital que tenga la misma, la existencia de una estrategia o plan de negocios o de ejecución de un nuevo proyecto, las características de operaciones previas (si las hubiera), entre otros elementos de análisis (...)"*³.
- (5) Que nuestra administración tributaria se ha abierto a la posibilidad que los gastos puedan ser acreditados documentalmente a través de medios tecnológicos como fotos⁴, o que incluso *"la inexistencia del respectivo documento de respaldo no impide automáticamente que el gasto pueda ser considerado tributariamente como tal (...)"*⁵.

La verdad es que nuestra nueva norma sobre deducción de gastos tuvo un estreno fantástico, ya que sin ella probablemente la acción solidaria de contribuyentes como respuesta a la canción del año 2020, "COVID-19", habría sido imposible sin una ley especial al efecto, espíritu que fue recogido de forma temprana por la administración tributaria y que nos señalaba entre otras cosas que *"(...) podrían entenderse como necesarios para producir la renta aquellos gastos destinados a resguardar la salud, propiciar un buen clima laboral, profundizar la participación en el mercado, fidelizar clientes, entre otros (...)"*⁶

Si bien todo lo anterior suena genial, especialmente si empezamos a analizar ciertas deducciones especiales (si me obligan a elegir una, mi favorita es la relativa a créditos incobrables), esta "nueva normalidad" supone tremendos desafíos tanto para los contribuyentes como para la administración tributaria:

- (1) ¿Cómo determinar la razonabilidad de una operación entre partes relacionadas locales, cuando no contamos con metodologías o criterios objetivos claros como sí los tenemos en transacciones transfronterizas?
- (2) ¿Qué supone quitarle a la administración tributaria una de sus herramientas más versátiles?

² Sección 1.1. de la Circular 53 de 2020.

³ Oficio 3048 de 2020.

⁴ Oficio 1645 de 2020

⁵ Sección 1.4. de la Circular 53 de 2020.

⁶ Sección 3 de la Circular 32 de 2020.

El rol fiscalizador

Sin duda un argumento más propio de política tributaria que de implementación normativa es cuestionar si es justo que el Fisco soporte una menor recaudación al no poder rechazar un desembolso y por tanto afectarlo con el Impuesto Único del artículo 21 de la LIR.

En efecto, la modificación al artículo 21 que supone la aplicación del Impuesto Único exclusivamente a aquellos casos de retiros encubiertos, desembolsos respecto de los cuales no se haya acreditado su naturaleza (esos donde la boleta “se perdió”) o gastos que no cumplan los requisitos del artículo 31 y que vayan en beneficio de relacionados, le quita a la administración la posibilidad de guiar la vida económica de los contribuyentes al calificar uno u otro desembolso como no necesario y afectarlos con un enjundioso impuesto del 40%.

Dicho eso, el rol fiscalizador continúa pero con un enfoque distinto: el foco ya no está en los grilletes contractuales que obligan con la fuerza de la tinta, sino que en la razonabilidad de una determinada actuación o en el monto de un determinado gasto.

En la humilde opinión de este *millennial*, poner un acuerdo en un papelito es bastante más fácil que hacer de ese acuerdo algo sensato e infinitamente más sencillo que explicar esa razonabilidad.

¿Tiene la administración tributaria las herramientas para fundamentar que un determinado gasto no es razonable en su monto?

Este punto no es obvio en un país donde algunas personas consideran razonable preparar un pisco sour con azúcar flor en lugar de goma casera o donde todavía hay quienes insisten en ponerle perejil al pebre cuando todos sabemos que se prepara con cilantro. En resumidas cuentas, no es obvio presumir la razonabilidad.

Dicho eso, la administración tributaria tiene las herramientas (datos o *big data* para los entendidos) para calificar con objetividad si un determinado desembolso es razonable, pero con justicia se podría manifestar que estas herramientas no están a disposición de todos.

Sin normativa que regule los precios de transferencia entre partes relacionadas a nivel local, al estilo del artículo 41 E de la LIR⁷, no existen lineamientos tanto para la administración tributaria como para los contribuyentes que permitan sustentar y documentar que sus operaciones están pactadas en base a valores razonables. Así y si bien es posible hacer un *copy / paste* informal de los lineamientos internacionales en esta materia, la verdad es que hoy ni en el mundo público ni el privado tienen una fuente normativa que les permita explicar cómo tal o cuál desembolso es sensato.

⁷ Donde en Chile tenemos al menos 5 métodos aplicables al amparo de literatura que se podría vender por kilos.

Vale la pena entonces preguntarse, si un relacionado en Huentelauquén le paga a otro en Navidad una compensación por servicios de asesoría de marketing, ¿qué se espera que haga el contribuyente para demostrar que ese pago es razonable en su monto?

- (1) ¿Un análisis de comparabilidad de lo que cobran agencias de marketing por servicios de asesoría estandarizables?
- (2) ¿Medir los márgenes netos del receptor del servicio para ver si está a niveles de empresas comparables?
- (3) ¿Qué fuentes de información son las aceptadas para realizar estos análisis?

Y ciertamente algo no menor, ¿en base a qué criterios o fuente se espera que nuestros fiscalizadores (y no me refiero a los que habita en Teatinos 120) validen o impugnen fundadamente esta información?

La respuesta en opinión de quien suscribe es que a falta de lineamientos normativos que nos permitan acordar cómo llegar a la conclusión de lo que es o no razonable en cuanto a valores de mercado, podríamos estar en presencia de un área gris que sea muy difícil acotar bajo criterios objetivos y que supondrá alternativamente un exceso de cuidado por parte de los contribuyentes que decidan mantener operaciones locales entre partes relacionadas o, diferencias de criterios entre las distintas unidades de la administración fiscal, efectos que probablemente no fueron lo deseados por los progenitores de la actual normativa.

Esta falta de definición no sólo afectará al contribuyente que tiene que demostrar, sino que también a los tribunales que tienen que juzgar. ¿Cómo se espera que juzguen que un desembolso por 100 es más razonable comparado a uno por 110? Al final del día, esperar una conducta “razonable” pareciera no ser del todo razonable sin criterios normativos que observar.

¿Queda de manos atadas la administración tributaria?

Si hay algo que caracteriza a la administración tributaria es que a lo largo del tiempo ha sabido adaptarse a continuos cambios normativos y que descuidar la labor fiscalizadora no está en su ADN.

Como ya lo hemos mencionado, un foco a través del cual la administración puede reforzar el control del gasto es exigiendo una adecuada documentación de la razonabilidad o de las políticas de gasto con relacionados.

Otra vía alternativa y con un carácter disuasivo, es la labor de comunicación que hace a través de medios, a través del Catálogo de Esquemas Tributarios o a través de la jurisprudencia administrativa que debe reponer. No hay mejor arma que la que no se requiere disparar para cumplir su función dirían los artilleros.

Dicho ello, ya hemos empezado a ver cómo la administración está controlando la deducción del gasto, no atendiendo a aspectos formales tal como si existe un contrato o no, sino que atendiendo a aspectos sustantivos.

Un ejemplo reciente, y relativamente polémico, se da respecto a la calificación por parte del SII sobre la indemnización por años de servicios que se pague a un accionista que trabaje para su empresa. En ese orden, la administración reconoce en base al artículo 31 N° 6 de la LIR que *“(...) se aceptará como gasto la remuneración razonablemente proporcionada (...) que se asigne al socio, accionista o empresario individual que efectivamente trabaje en el negocio o empresa.”* Dicho eso, una cosa es entregar una marraqueta y algo distinto es entregar las llaves de la panadería.

Probablemente con eso en mente, la administración se enfrenta a esta “nueva normalidad” aceptado la deducción de una remuneración pagada a un socio, pero rechazando la condición de trabajador de este y de paso los beneficios que estén asociados a dicha condición, tales como:

- (i) El carácter de ingreso no renta de una indemnización por años de servicio; o,
- (ii) La deducción del gasto asociado a dicha indemnización.

En esa línea la administración ha señalado⁸:

“(...) un accionista no califica bajo el concepto de “trabajador”, al faltarle la dependencia y subordinación propia de un contrato de trabajo (...).”

“(...) no es posible aceptar la deducción como gasto necesario para producir la renta de una indemnización por años de servicio pagada a un accionista de la empresa; más aun considerando que la norma en comento constituye un beneficio tributario que debe interpretarse restrictivamente.”

Raya para la suma: ¿avanzamos o retrocedemos?

Tener una norma de deducción de gastos que se apegue a la realidad de los negocios es un deber de cualquier sistema tributario que apunte a la neutralidad. Permitir desembolsos voluntarios que vayan en interés del negocio no es un beneficio sino un reconocimiento de la realidad de la vida económica que corre en paralelo al meta-mundo de los impuestos. Al final y con un poco de honestidad intelectual, nada en este mundo parece ser particularmente “inevitable” o “ineludible”, con excepción de la muerte y los impuestos como dirían algunos.

Igualmente, entender la aplicación del Impuesto Único, que tiene como finalidad compensar al Fisco por operaciones que impidan la tributación con impuestos finales de ciertas rentas, como limitada a aquellos casos donde el gasto no cumpla con los requisitos del artículo 31 de la LIR y vaya en

⁸ Oficio 2649 de 2020

beneficio de relacionados, no es más que una manifestación de la armonía sistémica que tiene que tener nuestra ley tributaria y al objetivo histórico del artículo 21 de la LIR.

Sin embargo, en todo este avance hay trabajo por hacer. No se entiende que se exija un criterio de razonabilidad que no está definido. Mirar las prácticas de precios de transferencia respecto a operacionales internacionales se ve como la única forma de poder respaldar la razonabilidad de operaciones entre relacionados, sin dar palos de ciego.

Mirando a la labor fiscalizadora, creo que es importante reconocer que cuando hay fugas el agua siempre encuentra la forma de salir. En este caso, la labor fiscalizadora no se va a ver contenida frente a situaciones de elusión, lo que en el caso de las normas en comento supondrá abandonar aproximaciones de forma a la calificación del gasto y sumergirse de forma absoluta en un análisis sustantivo de los mismos, tanto en lo que respecta a la naturaleza del gasto como respecto a lo que el contribuyente logra acreditar como “razonable”.

Ciertamente en opinión de quien suscribe hemos dado con las modificaciones a los artículos 21 y 31 de la LIR un paso hacia adelante, pero sin regulación complementaria que permita a la corriente fiscalizadora encontrar su muy necesario cauce, la represa se puede reventar y el paso adelante puede ser en falso.



Ignacio Gepp
Abogado Universidad de Chile
Socio Tax Legal, Puente Sur