Artículo: Gastos necesarios para producir la renta. Oportunidad de su deducción.
(Comentarios a una sentencia)
Revista: Nº169, año XLVIII (En-Jun, 1981)
Autor: Alejandro Dumay Peña

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

UNIVERSIDAD DE CONCEPCION
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES



Revista de Derecho

CONCEPCION – CHILE

1 9 8 1

Artículo: Gastos necesarios para producir la renta. Oportunidad de su deducción.
(Comentarios a una sentencia)
Revista: Nº169, año XLVIII (En-Jun, 1981)
Autor: Alejandro Dumay Peña

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

GASTOS NECESARIOS PARA PRODUCIR LA RENTA. OPORTUNIDAD DE SU DEDUCCION

Comentarios a una Sentencia*

ALEJANDRO DUMAY PEÑA
Abogado
Exprof. Depto. Derecho Económico
Universidad de Concepción

La Excma. Corte Suprema, en fallo de 24 de septiembre de 1981, que es materia de este comentario, ha señalado el sentido y alcance de la expresión "pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente", que utiliza la Ley de la Renta para referirse a la oportunidad en que pueden deducirse los gastos que se autoriza rebajar de la renta bruta, para determinar la renta líquida.

Se refiere a este punto el inciso primero del artículo 31 del texto vigente de la ley, disposición que reproduce, sin modificaciones, la norma que se contenía en el artículo 25 de la ley anterior.

El interés que presenta la materia en análisis deriva del criterio utilizado usualmente en las fiscalizaciones del Servicio de Impuestos Internos y por el cual se pretende que la deducción de los gastos necesarios para producir la renta estaría condicionada por la ley, entre otros requisitos, a la exigencia de que los desembolsos, cuya deducción se pretende, hubieran contribuido a generar, precisa y exclusivamente, la renta del mismo ejercicio en que se efectúa la rebaja.

Tal predicamento —que se traduce en el rechazo de todos aquellos gastos que inciden en la renta de otros períodos— sería una consecuencia del principio contable según el cual todo gasto debe asentarse en el mismo ejercicio en que se asienta la entrada con la cual está relacionado.

Se pretende, a su vez, que el citado criterio de interpretación tendría su respaldo legal en el inciso primero del Art. 31 de la Ley de la Renta, norma que impediría la deducción de aquellos gastos que correspondan a un ejercicio distinto del que se está declarando.

Se invoca, en tal sentido, la expresión "pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente" que emplea el citado Art.

*Fallo de la Excma. Corte Suprema recaído en recurso de casación en el fondo, interpuesto en la causa "Laja Crown S. A. Papeles Especiales con Impuestos Internos", Rol Nº 14.530.

Artículo: Gastos necesarios para producir la renta. Oportunidad de su deducción.
(Comentarios a una sentencia)
Revista: Nº169, año XLVIII (En-Jun, 1981)
Autor: Alejandro Dumay Peña

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

31 al referirse a la deducción de los gastos necesarios. Ello en relación con el principio de la anualidad, que estaría consagrado en la misma ley, y con la norma del Art. 16 inciso 10º del Código Tributario.

En la causa a que se refiere la sentencia que se comenta, el contribuyente dedujo, con cargo al ejercicio 1974, gastos correspondientes al período 1970–1973, que no habían sido rebajados en los ejercicios respectivos en atención a existir una controversia con el beneficiario respecto de su verdadero monto, la que sólo fue zanjada por avenimiento celebrado en el año 1974, ejercicio en el cual tuvo lugar el pago.

Practicada una revisión, que comprendió el citado ejercicio, los fiscalizadores del Servicio objetaron el cargo —no obstante reconocer el cumplimiento de los requisitos generales previstos en la norma— en atención a que se trataba de desembolsos que no habían incidido en la renta del mismo ejercicio en que se realizaba deducción o cargo, puesto que habían contribuido a generar la renta de ejercicios diversos (período 1970 a 1973), como lo reconocía el propio contribuyente.

Para fundamentar el agregado en referencia, los fiscalizadores invocaron la norma del Art. 25 de la Ley de la Renta vigente a la época (15.564) que, como se ha dicho, corresponde al actual Art. 31.

En concreto, se sostuvo que la deducción no cumpliría con la exigencia establecida en dicha norma por tratarse de un gasto que no correspondía al ejercicio en que se había practicado su deducción.

Deducida reclamación sobre esta materia, la VIII Dirección Regional del Servicio mantuvo los cobros y confirmó la tesis anterior, señalando que la deducción de gastos correspondientes a ejercicios anteriores se contrapone con el espíritu y la letra del Art. 16 inciso 10º del Código Tributario y con la norma del Art. 25 de la Ley de la Renta vigente a la época (actual Art. 31), según la cual toda rebaja permitida por la ley debe ser deducida en el año en que corresponda, para conciliar, en un mismo ejercicio, los ingresos y los gastos incurridos por el contribuyente.

En definitiva, el director regional rechazó la deducción, por no corresponder la deuda a un gasto del ejercicio y, apelado el fallo, la I. Corte de Apelaciones de Concepción confirmó la sentencia de primera instancia, en base a los mismos fundamentos.

En contra del fallo de la I. Corte (sentencia de 8 de julio de 1980), se dedujo recurso de casación en el fondo, por estimar que el citado predicamento infringía, entre otras disposiciones, la norma del referido Art. 25 de la Ley de la Renta, texto que no contempla exigencia alguna en cuanto a la pretendida vinculación entre gasto e ingreso y que, por el contrario, autoriza la deducción de todo gasto "pagado o adeudado" durante el ejercicio, en cuanto se trate de desembolsos que cumplan los requisitos generales de un gasto necesario.

Los antecedentes que sirvieron de fundamento a la infracción de ley que denunciaba el recurso pueden resumirse del modo siguiente:

Artículo: Gastos necesarios para producir la renta. Oportunidad de su deducción.
(Comentarios a una sentencia)
Revista: Nº169, año XLVIII (En-Jun, 1981)
Autor: Alejandro Dumay Peña

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

A) Interpretación que emana del tenor literal de la norma.

Como se ha dicho, los artículos 25 de la Ley Nº 15.564 y 31 del actual texto de la Ley de la Renta se limitan a establecer la procedencia de rebajar los gastos "pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente", expresión que no permite colegir ninguna exigencia perentoria en cuanto a que dichos gastos deban haber contribuido a generar, precisa y exclusivamente, la renta del mismo ejercicio en que se procede a su deducción.

Ello, en virtud de que el "ejercicio comercial correspondiente" no es otro que el ejercicio en que el gasto se ha "pagado o adeudado", de acuerdo a lo que señala el mismo texto.

De este modo, al exigirse, obligatoriamente, una vinculación entre el gasto y la renta, se plantea un requisito adicional, no previsto en la norma.

En respaldo de tal interpretación se invocaron los siguientes fallos:

1) Sentencia de la Excma. Corte Suprema, de 30.8.73, que aparece transcrita parcialmente en el Boletín del Servicio de Impuestos Internos Nº 243, de febrero de 1974, pág. 9311 y que en uno de sus párrafos expresa: "La ley no exige una relación inmediata y directa entre el gasto y la renta".

2) Sentencia de la Excma. Corte Suprema, de 13.11.73, publicada en revista "Fallos del Mes" Nº 180, pág. 199, que en su considerando cuarto expresa: "Que el texto del referido artículo 25 —actual 31 de la Ley de la Renta— no contiene limitación alguna relativa a la naturaleza y objetivo de los gastos cuya deducción de la renta bruta autoriza, como tampoco en cuanto a la extensión de sus efectos; pues no exige otros requisitos que los expresamente señalados..., de manera que sin apartarse del tenor literal del precepto no puede admitirse otra restricción o condición distinta para excluir los desembolsos cuestionados".

3) Lo expresado por el mismo Tribunal, en el considerando 5º del fallo anterior, en cuanto a que resulta inadmisible "que el principio fundamental de la anualidad de los tributos tenga implícita la consecuencia obligatoria de que sólo pueda aceptarse la deducción de aquellos gastos necesarios para producir únicamente la renta del ejercicio en que se efectuaron, sin necesidad de norma expresa al respecto, porque un examen del contexto de las disposiciones de la Ley sobre Impuesto a la Renta demuestra que dicho principio no bastó al legislador como norma general suficiente para regular todo el sistema de determinación de la base imponible de cada año, pues consideró necesario establecer sobre el particular reglas específicas a que deben sujetarse las diversas operaciones tendientes a fijar la renta líquida imponible".

B) Sentido y alcance que corresponde dar a la norma interpretada en el contexto de la legislación tributaria.

Artículo: Gastos necesarios para producir la renta. Oportunidad de su deducción.
(Comentarios a una sentencia)
Revista: Nº169, año XLVIII (En-Jun, 1981)
Autor: Alejandro Dumay Peña

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

1) Al respecto, se invocó el predicamento de la Excma. Corte relativo al alcance del principio de la anualidad, contenido en el fallo de 13 de noviembre de 1973, a que corresponden los párrafos anteriormente transcritos. De acuerdo al fallo, tal principio no constituye un antecedente válido para justificar la pretendida vinculación, ya que la exigencia establecida en la norma, en cuanto a que los gastos debían ser "pagados o adeudados durante el ejercicio anual correspondiente" no se justificaría si se estimara que el referido principio de la anualidad tiene los efectos excluyentes que se han pretendido.

2) También, desde el punto de vista de la interpretación que emana del contexto de la ley, se invocó en el recurso la doctrina que se contiene en la sentencia de la Excma. Corte Suprema, que aparece publicada en el Tomo LXXII, Segunda Parte, Sección Primera, pág. 43 de la "Revista de Derecho y Jurisprudencia", fallo en el cual se expresa que los artículos 16 del Código Tributario y 29 del Código de Comercio "contienen normas generales sobre contabilidad, pero tales preceptos, dado su carácter, no pueden prevalecer sobre una disposición especial como es la contenida en el artículo 25 (actual 31) de la Ley de la Renta".

3) En el considerando sexto del fallo de 13.11.73, antes citado, la Excma. Corte agrega: "Que corrobora lo anterior el antecedente de que en el inciso primero del artículo 24 de la ley citada (corresponde al actual Art. 30 de la Ley de la Renta) se establece, en cambio, en forma claramente restrictiva, que la renta bruta será determinada deduciendo de los ingresos brutos el costo "directo" de los bienes y servicios que se requieren para la obtención de dicha renta, tales como materias primas y mano de obra".

Se demuestra así que cuando el legislador estimó procedente exigir una vinculación, utilizó expresiones claramente demostrativas de la necesidad de tal requisito, en manifiesta contraposición con los términos amplios que contiene la norma relativa a los gastos necesarios.

C) En abono de la tesis sustentada en el recurso, se citaron diversos predicamentos emanados de la propia Dirección del Servicio de Impuestos Internos, en los que se reconocía la amplitud del texto legal y, específicamente, la procedencia de aceptar la rebaja de gastos pagados o adeudados durante el ejercicio, sin exigir, adicionalmente, que los desembolsos hubieran contribuido a generar la renta del mismo período.

1) La Circular Nº 26, de 8.3.76 (Boletín del Servicio de I. I. Nº 269, abril de 1976, pág. 10821) que se refiere a la situación de los costos directos y que en su parte final señala: "Las cantidades que escapen a la calificación de materia prima directa y mano de obra directa, de acuerdo con lo expresado anteriormente, y siempre que constituyan gastos susceptibles de rebajarse para los efectos de calcular la renta líquida imponible de la empresa, *se rebajarán en el ejercicio en que se hayan incurrido*".

Artículo: Gastos necesarios para producir la renta. Oportunidad de su deducción.
(Comentarios a una sentencia)
Revista: Nº169, año XLVIII (En-Jun, 1981)
Autor: Alejandro Dumay Peña

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

2) La Circular Nº 127, de 10.10.75, que fuera publicada en los números 265 y 291 del Manual del Servicio de Impuestos Internos, correspondiente a los meses de diciembre de 1975 (pág. 10582) y febrero de 1978 (pág. 12318), respectivamente, en la que se señala que los gastos que son exigidos por el acreedor o beneficiario en forma retroactiva, por concepto de deudas impagas, se aceptarán como deducción de la renta bruta *"del año comercial en que ocurra su pago"*.

3) El Oficio Nº 1971, de 13.4.78, que aparece citado en la obra de Hugo Contreras y Leonel González "El Impuesto a la Renta 1979", página 251, en que la Dirección se remite a la Circular Nº 127, de 1975, y reitera que en el caso de intereses pactados retroactivamente procede aceptar su deducción con cargo a la renta bruta del año comercial en que ocurra su pago ya que, jurídicamente, se han devengado en tal ejercicio. Ello no obstante que se trata, manifiestamente, de gastos que han contribuido a generar ingresos de ejercicios distintos a aquel en que tiene lugar su deducción, vale decir, se trata de desembolsos que no guardan relación con la renta bruta que habrá de soportar la rebaja.

La Excma. Corte Suprema acogió el recurso de casación deducido por el contribuyente, expresando en los párrafos más relevantes del fallo que se comenta:

I.) Que los únicos requisitos que la ley exigía para que operara la deducción de los gastos a fin de determinar la renta líquida, son los que contemplaba el inciso primero del artículo 25 de la Ley de la Renta.

II.) Que, en el caso de autos, la falta de aceptación del pago cuestionado se funda en que no ha sido comprobado debidamente en relación a cada mes de los años que comprendería y relativa a cada ejercicio, y no se basa en causales legales, como sería, en no haberse acreditado su existencia y monto; en no ser exigible a la fecha en que se efectuó su pago y en que el gasto no fuera necesario para producir la renta.

III.) Considerando 13): "De lo expuesto se desprende que la sentencia impugnada, para desestimar la rebaja de la suma indicada, se aparta de las exigencias estatuidas por el mencionado inciso primero del artículo 25 de la Ley de la Renta, pues de haber aplicado correctamente este precepto tendría que haberla acogido. De lo anterior se desprende que se ha infringido dicha disposición legal, máxime cuando incluyó requisitos no contemplados en ella para que operara la deducción".

IV.) En el considerando siguiente (14), el Excmo. Tribunal agrega: "Que el principio de la anualidad de los tributos de las rentas, como lo ha expresado en otras oportunidades esta Corte, no lleva

Artículo: Gastos necesarios para producir la renta. Oportunidad de su deducción.
(Comentarios a una sentencia)
Revista: Nº169, año XLVIII (En-Jun, 1981)
Autor: Alejandro Dumay Peña

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

sobreentendido que sólo pueda acogerse como obligatoria la rebaja de aquellos gastos que hayan sido necesarios para producir exclusivamente la renta del ejercicio en que se llevaron a efecto".

V.) En el considerando 16 se indica: "Que, por otra parte, el Servicio, por intermedio de la Circular Nº 127, ha sostenido: 'Los gastos que son exigidos por el acreedor o beneficiario en forma retroactiva... *se aceptarán como deducción de la renta bruta del año comercial en que ocurra su pago*...', y aunque la transgresión a esta Circular no constituye una infracción legal, por lo menos el Servicio debió respetarla por emanar del mismo".

La claridad y precisión de los conceptos expuestos por el Tribunal hacen innecesario un mayor comentario.

Sin embargo, creemos que, por otra parte, la trascendencia del fallo justifica una breve recapitulación final destinada a puntualizar sus aspectos más relevantes.

En tal sentido nos parece justificado destacar que la doctrina sustentada por la Excma. Corte no sólo tiene la fuerza que emana de la jerarquía del Tribunal y de los términos categóricos utilizados en el fallo, sino que debe ser apreciada teniendo presentes los antecedentes siguientes:

a) Que no estamos frente a un pronunciamiento aislado o circunstancial, sino que, por el contrario, puede sostenerse que existe jurisprudencia sobre la materia.
Ello como consecuencia de que la sentencia en comento ha venido a sumarse a otros pronunciamientos que, en igual sentido, ha emitido la misma Corte, como es el caso de los que se han citado en los párrafos anteriores.
Así lo confirma, además, el propio tenor de la sentencia que en su considerando 14 hace presente esta circunstancia al emplear la frase: "Como lo ha expresado en otras oportunidades esta Corte".

b) Que el criterio de interpretación fijado por el Tribunal tiene plena vigencia y actualidad, no sólo por la equivalencia entre los artículos 25 de la Ley Nº 15.564 y 31 de la actual Ley de la Renta —como se ha destacado en el comentario—, sino que en razón de que los organismos fiscalizadores del Servicio de Impuestos Internos aún mantienen el predicamento que ha sido desestimado en el fallo.
Ello, no obstante que uno de los antecedentes considerados por el Tribunal para respaldar su criterio de interpretación ha sido, precisamente, el dictamen que se contiene en la Circular Nº 127 de la Dirección del Servicio, como lo expresa el considerando 16 de la sentencia.
Por último, con relación a la materia analizada, es del caso señalar que, normalmente, los compromisos de monto significativo son provisionados por el contribuyente con cargo al ejercicio en que se devenga la obligación respectiva, lo que evita toda controversia sobre la materia en análisis.

Artículo: Gastos necesarios para producir la renta. Oportunidad de su deducción.
(Comentarios a una sentencia)
Revista: Nº169, año XLVIII (En-Jun, 1981)
Autor: Alejandro Dumay Peña

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Sin embargo, el verdadero sentido y alcance dado por el Tribunal a la norma que se contiene en la actualidad en el Art. 31 de la Ley de la Renta, al principio de la anualidad del impuesto y a los preceptos que sobre materias contables señala el Código Tributario, cobra vigor en aquellos casos en que el cargo a gasto se materializa en el ejercicio en que tiene lugar el pago, período que no coincide necesariamente con el año en que se produce la renta para la cual el gasto ha sido necesario.

En tal supuesto no existe fundamento legal que autorice al Servicio para objetar la deducción del gasto que cumpla los requisitos generales de la ley, cualquiera sea la circunstancia por la cual el contribuyente no haya provisionado el compromiso: cuantía de la obligación, falta de antecedentes fidedignos, dificultades para valorizar el desembolso, etc.

De todo lo anterior puede concluirse que el fallo comentado habrá de poner término a una larga polémica sobre un punto crucial en el proceso de determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta de Primera Categoría, introduciendo un importante factor de equidad en la aplicación del señalado tributo.