

# GASTO NECESARIO

## *(análisis sentencias)*

**POR: IDDO RIVERA CADILLO**

Abogado Tributario  
Master en Derecho Internacional de la Empresa  
Magister el Litigación y Fiscalización Tributaria  
Magister en Tributación  
Consultor y asesor Empresarial  
[www.3rlegal.cl](http://www.3rlegal.cl) | +56 986699917

# DEFINICIÓN



El gasto necesario, es aquel desembolso efectivo, razonable y debidamente acreditado, realizado por el contribuyente en el ejercicio de su actividad económica, que tenga aptitud para generar rentas gravadas y no se encuentre expresamente excluido por la ley, evaluándose su procedencia conforme a criterios de razonabilidad, habitualidad y vinculación funcional con el giro del negocio.



**Gasto sea deducible del Impuesto a la Renta (IR)**

**Principio de Causalidad:**  
Debe ser necesario para producir un gasto grande que se acentúa la base imponible del IR. El gasto debe ser necesario para la actividad económica y no debe ser un gasto personal o familiar.

**Principio de normalidad:**  
Debe guardar relación con el giro del negocio.

**Principio de razonabilidad:**  
Debe guardar proporción con los ingresos de la empresa.

**Principio de generalidad:**  
El desembolso deberá dirigirse a un fin económico y no a un fin personal. El gasto debe ser necesario para la actividad económica y no debe ser un gasto personal o familiar.

**Principio de fehadencia o realidad:**  
Debe guardar relación con el giro del negocio.

Utilizar método de pago. El pago, función de efecto. Depende de cuenta, etc.

# Regulación normativa



Art. 31 LIR

Oficio 3294 de 2000

Oficio 2065 de 2019

Circular 53 de 2020

CS Rol N°34.477-2017

CS Rol N°29.526 -2019

## Art. 31 LIR

La renta líquida de una PN o PJ que explote bienes o desarrolle actividades afectas al IDPC, se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla,

entendiendo por tales aquellos que tengan ***aptitud de generar renta***, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio que no hayan sido rebajados según art. 30, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente,

siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio

# Requisitos mínimos

1. Ser **efectivo y acreditado** mediante documentación válida conforme a las disposiciones legales y reglamentarias vigentes;
2. Tener la aptitud o idoneidad para generar ingresos afectos a impuesto, es decir, estar directamente **vinculado con el giro**, actividad o explotación del contribuyente;
3. **No encontrarse** expresamente **rechazado por la ley**, conforme a las exclusiones y limitaciones establecidas en el propio artículo 31 o en otras normas legales de carácter tributario;
4. **Ser razonable en cuanto a su monto**, atendiendo a criterios de proporcionalidad, necesidad y habitualidad en relación con el tipo de actividad económica desarrollada por el contribuyente.

# Doctrina y jurisprudencia del SII

## Oficio N° 3294, de 2000

"No es exigible una relación directa entre un ingreso determinado y un gasto determinado, bastando que el gasto tenga aptitud o idoneidad para generar rentas afectas."

## Oficio N° 2065, de 2019

"La calificación de gasto necesario debe analizarse caso a caso, considerando su naturaleza, monto, frecuencia, y vínculo con la generación de renta."

**Circular N° 53, de 2020**, que instruye sobre la aplicación del nuevo artículo 31 tras la Ley 21.210

"El gasto debe guardar relación con la actividad desarrollada, y la idoneidad del mismo debe evaluarse en función de la naturaleza del negocio o empresa."

# Jurisprudencia Judicial



## CS Rol 27.972-2016

"son aquellos 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."

El **vocablo "necesario"**: aquellos desembolsos en que inevitablemente ha debido incurrir el contribuyente para generar la renta líquida imponible que se pretende determinar.

# Análisis Sentencias

## ICA Stgo Rol N° 405-2023

**Controversia del caso:** Que se agreguen a la renta líquida imponible del contribuyente las partidas correspondientes a:

- a. "Partida N°1 **Indemnización legal/Voluntaria** CTA N°3-2-1-01-005 por el monto de \$ 209.821.403.-" y;
- b. "Partida N°3: Cuenta Contable N°4-1-5-02-007 **"Honorarios/Servicio de Terceros"** por un monto de \$ 27.777.777.",

# Análisis Sentencias

sobre ***Indemnización legal/Voluntaria*** \$209.821.403

Su origen radica en una transacción extrajudicial en que la reclamante y una tercera sociedad, Constructora Serax Limitada, arribaron con el objeto de poner término a un litigio que llevaba ya tiempo en trámite.

Dicho acuerdo tuvo un fin eminentemente resarcitorio, y desde ese punto de vista es dable calificarlo de una indemnización voluntaria, por lo que no puede sostenerse de que era inevitable

**¿ese gasto es o no necesario?**

# Análisis Sentencias

sobre ***Indemnización legal/Voluntaria*** \$209.821.403

Su origen radica en una transacción extrajudicial en que la reclamante y una tercera sociedad, Constructora Serax Limitada, arribaron con el objeto de poner término a un litigio que llevaba ya tiempo en trámite.

Dicho acuerdo tuvo un fin eminentemente resarcitorio, y desde ese punto de vista es dable calificarlo de una indemnización voluntaria, por lo que no puede sostenerse de que era inevitable

**¿ese gasto es o no necesario?**

# Análisis Sentencias



sobre ***Indemnización legal/Voluntaria*** \$209.821.403

al tratarse de un pago voluntario, no puede calificarse, de un gasto inevitable u obligatorio que haga procedente su deducción.

no puede calificarse como un gasto necesario para producir renta, y que ni siquiera está en situación de generarlas, menos aún si se trata de desembolsos relativos a asumir responsabilidades civiles contractuales, que no es posible homologarlas a decisiones de negocios adoptadas por la reclamante.

# Análisis Sentencias

sobre **Indemnización legal/Voluntaria** \$209.821.403

no le corresponde al sentenciador tributario efectuar una ponderación del resultado que pudo haber tenido el juicio civil existente entre la reclamante y la Constructora Serax, porque **existía ante todo una incerteza en cuanto al resultado del referido juicio**. Bien pudo haberse condenado a una suma inferior a la cifra acordada en la transacción, o bien a un monto intermedio entre lo acordado y lo pedido por la empresa demandante, o bien haberse rechazado íntegramente la acción.

Como sea que fuere, no es la instancia tributaria la pertinente para efectuar la referida ponderación ni considerarlo como un antecedente necesario para analizar un **hipotético ahorro de la reclamante frente a haberse continuado con el juicio civil**. La CS rechazó este punto del reclamo.

# Análisis Sentencias



## ICA Stgo Rol N° 405-2023

“Partida **“Honorarios/Servicio de Terceros”** por un monto de \$ 27.777.777.”

Para acreditar el gasto, no solo basta que exista un perfecto correlato entre el documento tributario que justifique su erogación y la contabilidad del contribuyente, sino que también deben acompañarse los antecedentes que lo fundan, es decir, el acuerdo de honorarios, el producto o servicio que se ha determinado como entregable, las comunicaciones existentes entre las partes para acordar la prestación del servicio, etc.

# Análisis Sentencias

“Partida **“Honorarios/Servicio de Terceros”** por un monto de \$ 27.777.777.”

La **Boleta de Honorarios N°337** emitida por los servicios prestados por Rodrigo Javier Miranda Sepúlveda cuya glosa indica **“Servicio de As Built en Autocad y Maqueta Electrónica”**, y conforme al **certificado de nacimiento** acompañado en esta instancia **del referido prestador**, a falta de otras pruebas rendidas por la reclamante, **llama poderosamente la atención que un menor de edad a la fecha de la prestación del servicio haya tenido el manejo técnico avanzado que se requiere para el manejo de Autocad –software de diseño que de acuerdo a las máximas de la experiencia requiere contar con estudios especializados en el tema– y que no se haya acreditado con otros antecedentes que el referido prestador ejecutó el trabajo y encargo** que le fue solicitado, v.gr., a través de correos electrónicos o contrato de prestación de servicios.

Tales cuestionamientos implican que exista una duda más que razonable, acerca de la verosimilitud del gasto.

# Análisis Sentencias

“Partida **“Honorarios/Servicio de Terceros”** por un monto de \$ 27.777.777.”

La **Boleta de Honorarios Nro. 249**, con la glosa **“Servicios de Consultoría”**, lo que se debe considerar en este punto no es la alegación de la parte reclamada y apelante en cuanto a la no inscripción del título profesional en el Registro que lleva a su cargo el Servicio de Registro Civil e Identificación, sino a la **falta de acreditación del gasto por parte de la reclamante**, pues tal como reprocha el Servicio, no hay antecedentes en el juicio, que permitan establecer que la partida se encuentra acreditada, y que el gasto ha sido necesario, por lo que es en definitiva, la falta de prueba de la reclamante la que conlleva a rechazar igualmente el reclamo en esta partida.

# Análisis Sentencias



**ICA Stgo** N° Tributario y aduanero **245-2023** Undécima Sala

Controversia “**pago de costas personales**” \$3.597.374.672  
(incluye intereses reajustes y multas) Isapre Consalud

¿gasto aceptado o gasto rechazado?

Posición del SII: “gasto evitable”

# Análisis Sentencias

## “costas personales”, naturaleza jurídica

Se manifiestan como una forma de reprimir la conducta indebida representada por la ausencia de *iustae causae litigandi* o como un medio para resarcir los daños ocasionados con la misma, se está mirando a la utilización del proceso con su fin legítimo.

Luego, y en esta misma dirección, es dable mencionar que las costas cumplen tanto una **función sancionadora como una labor resarcitoria**, siendo ambas de relevancia.

La primera se presenta como herramienta persuasiva para aquellos litigantes que, no obstante estar conscientes de la ausencia de plausibilidad de su pretensión, deciden igualmente poner en movimiento el sistema jurisdiccional con el consiguiente desgaste de recursos tanto públicos como privados.

La función resarcitoria, por su parte, garantiza el acceso a la justicia y asegura el derecho de los afectados a ser íntegramente reparados.

# Análisis Sentencias



**“costas personales”**, naturaleza jurídica

Desde la óptica de **la teoría de la orientación privada de las costas**, que tiene sustento en el sistema general del Derecho civil en relación con la indemnización de perjuicios y los principios que reglan los actos voluntarios y cuasidelitos, la proposición del resarcimiento se enuncia postulando que ***el vencimiento en juicio supone culpa o negligencia del derrotado***; y como aquella ha ocasionado daños o perjuicios –como son los gastos en que otro litigante ha incurrido– deben ser indemnizados

# Análisis Sentencias

“**costas personales**”, naturaleza jurídica

Las costas a partir de las teorías de orientación pública, encontramos la teoría de la pena y dentro de este grupo aparece, a su vez, **la teoría del riesgo** que **coloca los gastos de cargo del perdedor como consecuencia de la responsabilidad por sus actos.**

De manera que debe responder por el daño que ocasiona su conducta y no solamente cuando ha mediado dolo o culpa, teniendo en consideración que desde el momento en que los litigantes participan del pleito, asumen los riesgos de este y, consecuentemente, los posibles daños que acarrea el mero hecho de actuar en juicio.

Luego, es la teoría preventiva la que estima que la condena en costas es una solución para la litigiosidad, por considerar que esta tiene por finalidad evitar el inicio de juicios temerarios o inútiles. Empero, por ser muy difícil de determinar esta temeridad es que concluye que todo vencido debe ser condenado al pago de las costas.

# Análisis Sentencias



## “costas personales”, análisis a la luz del art. 31 LIR

Si se está o no en presencia de un gasto necesario para producir la renta, particularmente si se trata o no de un gasto “evitable”, para resolver finalmente si se trata de un gasto rechazado como lo concluyó el SII con lo cual quedaría afecto al Impuesto Único del artículo 21 de la LIR por ser un desembolso efectivo.

**SII: Oficio 137 de 22.08.2016** “Los desembolsos incurridos por los contribuyentes señalados, por concepto de costas personales a las que han sido condenados en los recursos de protección en cuestión, **no cumplen** los requisitos establecidos en el artículo 31, de la LIR, y por lo tanto **están sujetos a lo dispuesto en el artículo 21**, del mismo texto legal, aun cuando sean de carácter obligatorio al estar establecidos mediante sentencia judicial, pues no se trata de gastos necesarios para producir sus rentas, al no estar relacionadas con su giro ni estar destinados a generar sus ingresos; sino que su objeto es resarcir los gastos en que ha incurrido la parte vencedora en el procedimiento jurisdiccional, iniciado por el incumplimiento de las normas que regulan la adecuación de los planes de salud y que los tribunales han calificado de arbitrario”.

# Análisis Sentencias

## “costas personales”, análisis a la luz del art. 31 LIR

**ICA STGO** “las Cortes de Apelaciones, al acoger los recursos de protección e imponer la condena en costas en contra de las Isapres, han determinado que estas últimas han actuado en forma ilegal o arbitraria. En la medida que las referidas sentencias no eximen a las Isapres del pago de las costas, puede concluirse además que la Corte estima que dichas entidades no han tenido motivo plausible para litigar. De acuerdo a lo anterior, los desembolsos en que incurren las Isapres para pagar costas determinadas por sentencia judicial, no cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 31 de la ley sobre Impuesto a la Renta, pues no se trata de un gasto necesario para producir la renta y no es inevitable, por el contrario, su obligación de pago proviene de una resolución judicial que ha determinado no sólo la existencia de actos u omisiones que las cortes han calificado de arbitrarios o ilegales, al punto de afectar garantías constitucionales o vulnerar el imperio del derecho, sino además, que se enfrentó un procedimiento cautelar sin haber tenido motivo plausible para litigar, no siendo procedente que un acto de esa naturaleza pueda transformarse en un gasto deducible tributariamente para quien ejecuta dicho acto contrario a derecho.

En consecuencia, este desembolso deberá gravarse en conformidad al inciso 1° del artículo 21 de la LIR, en concordancia con lo establecido en el número 1° del artículo 33 de la misma ley”.

A photograph of a modern office workspace. In the foreground, a wooden desk is cluttered with a laptop, a keyboard, a mouse, a water bottle, and a coffee cup. Two large computer monitors are positioned on the desk. In the background, a large window offers a view of a cityscape, with a potted plant sitting on the windowsill. The scene is brightly lit, suggesting daytime.

Gracias por su  
participación

*TRAINING*

+56 986699917