

ANT.: Oficio Reservado N° 379, de fecha 20 de noviembre del 2002, del Ministerio del Interior.

MAT.: Tratamiento tributario de los gastos de representación que indica.

SANTIAGO, 2 de Diciembre de 2002.

A : SR. MINISTRO DEL INTERIOR

DE : DIRECTOR DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS

1.- Por Oficio Reservado citado en los antecedentes, US., consulta si en la eventualidad de asignarse fondos reservados para gastos de representación, se cumplirían las exigencias de la norma tributaria que los exime de impuesto a la renta, toda vez que se originarían en una disposición legal en los términos que señala, y que tales fondos son de inversión discrecional por parte de la autoridad competente.

Se fundamenta dicha consulta en que las leyes de presupuestos del sector público, acorde al [decreto supremo N° 1.256 de 1990](#), contemplan la asignación de gastos reservados en varias de sus partidas, cuyo origen histórico y legal se encuentra en el [decreto ley N° 406, de 1932](#).

Asimismo, expresa que ha sido ratificado por la Contraloría General de la República, en uniforme jurisprudencia, que los fondos para gastos reservados pueden ser invertidos discrecionalmente por la autoridad superior del organismo al que se asignan, para las distintas necesidades comprendidas en la órbita de las funciones y objetivos públicos que le competen, en tanto no estén prohibidos por ley. A su vez, señala que la citada jurisprudencia establece que los gastos reservados, por su propia naturaleza, sólo se rinden en forma global y reservada a la referida Contraloría General de la República.

2.- En el análisis de su consulta, este Servicio ha tenido en cuenta los siguientes antecedentes para formular su pronunciamiento:

2.1. La norma tributaria a que se hace referencia (y que se señala en su Oficio Reservado), se encuentra establecida en el [artículo 17, número 16, de la Ley sobre Impuesto a la Renta](#), mediante la cual se le da el carácter de ingreso no constitutivo de renta a "las sumas percibidas por concepto de gastos de representación siempre que dichos gastos estén establecidos por ley".

Además, como regla general, la Ley sobre Impuesto a la Renta señala que las sumas percibidas bajo el carácter de ingreso no constitutivo de renta, quedan al margen de la aplicación del impuesto a la renta y no existe obligación de declararlas ante el Servicio de Impuestos Internos.

Por su parte, se ha interpretado que se entiende por gastos de representación aquellas sumas o asignaciones fijas o globales que se otorgan a una persona que cumpla funciones en una empresa o institución para que las utilice en representación o en actividades relacionadas con el giro o actividad de la empresa o institución respectiva (Oficios del Servicio de Impuestos Internos [Nos. 738, de 1998](#), y [1.842, de 1999](#), entre otros).

2.2. En cuanto a la posible destinación de gastos reservados a gastos de representación, la jurisprudencia que existe al respecto en pronunciamientos de la Contraloría General de la República-especialmente en los dictámenes [68.684, de 1967](#); [25.600, de 1974](#); [12.268, de 1978](#); [33.105, de 1986](#); [19.077, de 1992](#), y [4.844, de 1993](#)-constituyen elementos básicos que este Servicio debe considerar para formarse un criterio legal sobre esta materia.

Al efecto, se ha reconocido en dichos dictámenes que corresponde privativamente a la autoridad administrativa-que destina el gasto reservado-calificar los fines de interés público en que deban ser invertidos los citados recursos, en finalidades propias de la administración del Estado que no hayan sido vedados por ley. Además, se señala que, si bien en principio los gastos reservados no difieren grandemente de los demás gastos presupuestarios, presentan algunas características bastante diversas, tanto en lo que dice relación con la mayor discrecionalidad de la autoridad para su empleo, sin precisar de fuente legal expresa para su aplicación, como por la forma de rendir las cuentas, que no permite en el hecho verificar cuales son los destinos ni objetivos reales de tal gasto.

De lo anterior, se puede colegir que jurídicamente los gastos reservados constituyen un fondo cuyo empleo es particularmente confidencial, que, si bien se encuentran establecidos por ley en el clasificador presupuestario fiscal, el destino u objeto de su destinación no sería de público conocimiento siendo "reservado o secreto".

La forma de rendición "global" se traduce, tal como lo señala el decreto ley N° 406, de 1932, en que sólo se hace necesario un "certificado de buena inversión", expedido por funcionario competente, "que declare que los fondos fueron bien y debidamente invertidos" y, por lo tanto, representa una excepción a las reglas generales que exigen la presentación de la documentación detallada y necesaria para el examen de las cuentas ([artículos 85 y 90, entre otros, de la ley N° 10.336, de 1964](#), y [artículo 55 del decreto ley N° 1.263, de 1975](#)).

De lo expresado en los párrafos precedentes resulta indubitable que la reserva que legalmente ampara los gastos en referencia, no puede ser desconocida por este Servicio en el ejercicio de sus atribuciones, atendiendo expresamente a lo establecido en el [artículo 61 del Código Tributario](#), en el cual se dispone: "Salvo disposición en contrario, los preceptos de este Código, no modifican las normas vigentes sobre secreto profesional, reserva de la cuenta corriente bancaria y demás operaciones a que la ley dé carácter de confidencial", como ocurre en la especie, lo cual limita las facultades de este Servicio.

3.- Ahora bien, expuestos los antecedentes que dicen relación con la materia en análisis, cabe remitirse al tema central de la consulta, en cuanto a si la eventual destinación de fondos reservados, que reconocen su fuente en una ley, a gastos de representación, se encuentran liberados o no del impuesto a la renta en virtud de lo dispuesto en el [artículo 17, número 16](#), de la Ley que establece dicho tributo.

Sobre este particular, cabe mencionar que, en cuanto a la inmediatez del requisito legal de que los gastos de representación estén establecidos en una ley, este Servicio ya ha considerado-ante una situación de naturaleza análoga que se resolvió en referencia al número [22 del mismo artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta](#) -que ello se cumple no sólo cuando la ley lo establece en forma directa, sino que también cuando la ley autoriza o faculta a un tercero para que realice el

acto o hecho determinado en la ley. En efecto, así lo dictaminó, en su [Oficio Ord. N° 2.838, de 1999](#), al referirse a lo dispuesto en el [artículo 17, número 22](#), que da el carácter de ingreso no constitutivo de renta a las remisiones de deudas, establecidas por ley, señalando que se cumplía también el requisito cuando la remisión del caso particular no estaba determinada expresamente por la ley, sino entregada su concesión a un organismo facultado legalmente para hacerlo.

Respecto de su consulta, en el evento que la autoridad, en uso de sus facultades privativas, destine fondos de la Ley de Presupuestos, aprobados como gastos reservados, para asignaciones a altos funcionarios de Gobierno para gastos de representación, tales como los señalados en párrafos precedentes, entendiéndose que ellos deben tener relación directa con el cargo que se desempeña y ser necesarios para ejercer dicha función, se cumpliría con los requisitos establecidos en el [artículo 17, número 16, de la Ley sobre Impuesto a la Renta](#), quedando dichos gastos catalogados como un ingreso que no constituye renta. Por otra parte, si dichas asignaciones tuvieran una finalidad distinta a la señalada y que no se encuentren amparadas en alguno de los otros números del artículo 17 de la referida ley, el perceptor de ellas debería declararlas como renta-ya que éstas constituirían una renta del [artículo 20, número 5, de la Ley sobre Impuesto a la Renta](#), al no conocerse una clasificación específica-en el mes de abril del año tributario que corresponda. Por lo tanto, como los gastos reservados por su naturaleza no pueden ser auditados por el Servicio de Impuestos Internos, en atención al ya mencionado [artículo 61 del Código Tributario](#), corresponderá al perceptor declararlos como renta si fuere procedente, instancia desde la cual el Servicio deberá efectuar las verificaciones que correspondan a dichas declaraciones, conforme a sus atribuciones legales.

Saluda a US.,

JUAN TORO RIVERA

DIRECTOR

Distribución

- Sr. Ministro del Interior
- Secretaría del Director