



Universidad de Chile

Facultad de Derecho

Departamento de Derecho Económico

**TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS GASTOS EN LA
OBLIGACIÓN LEGAL DE COMPENSAR ART.31 N.º 14 LIR:
ANÁLISIS LEGAL Y JURISPRUDENCIAL EN VIRTUD DE LA
LEY DE MODERNIZACIÓN TRIBUTARIA N.º 21.210**

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE LICENCIADO EN CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

Bastían Alejandro Cortés Otero

Profesor Guía:

Ricardo Escobar Calderón

Santiago de Chile

AGRADECIMIENTOS

A mi madre – Evelyn Mónica Otero Barrera –, por el amor incondicional y genuino que me ha brindado durante toda mi vida.

A los amigos/as que me ha otorgado mi preciada Universidad de Chile, y que me han acompañado en este largo camino del estudiante de derecho.

RESUMEN EJECUTIVO

Los gastos tienen incidencia directa en el proceso de determinación de la Renta Líquida Imponible (“**RLI**”) y, por lo tanto, en la carga impositiva que deberá soportar el contribuyente, razón por la que se erigen como un elemento esencial de estudio del derecho tributario.

En ese sentido, la Ley N.º 21.210 que Moderniza la Legislación Tributaria, dentro de las diversas modificaciones que introdujo a nuestro sistema tributario, en materia de impuesto a la renta y en específico en materia de gastos, buscó reconocer tanto el dinamismo de los mismos como la realidad que vive el contribuyente durante el desarrollo de su actividad económica.

Así, la Ley en comento introdujo una definición de lo que son los gastos necesarios para producir la renta junto con incorporar nuevos gastos especiales en el inciso 4º del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	6
CAPÍTULO I: TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS GASTOS EN LA LIR	9
1. Concepto de gasto tributario:	9
2. Requisitos generales de los gastos establecidos en el inciso primero del artículo 31° de la LIR:	14
2.1 Que sean necesarios para producir la renta:	16
2.2 Que no se hayan rebajado como costo:	18
2.3 Que se encuentren pagados o adeudados en el ejercicio comercial correspondiente:	19
2.4 Que se acrediten o justifiquen fehacientemente ante el Servicio:.....	20
CAPÍTULO II: ANÁLISIS DEL NUEVO NUMERAL 14 INCISO 1° DEL ARTÍCULO 31 DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA	22
3. Análisis particular del artículo 31 N.° 14 inciso primero en la Ley sobre Impuesto a la Renta:.....	22
3.1 Requisitos legales del nuevo artículo 31 inciso cuarto N.° 14 en la Ley sobre Impuesto a la Renta:.....	22
3.1.1 Los desembolsos o descuentos, ordenados por entidades fiscalizadoras: -23	
3.1.2 Que efectivamente pague el contribuyente en cumplimiento de una obligación legal de compensar el daño patrimonial a sus clientes o usuarios: --26	
3.1.3 Cuando dicha obligación legal no exija probar la negligencia del contribuyente:	29
3.2 Pagos de Terceros Responsables:	29
3.2.1 Cantidades obtenidas por el contribuyente tras repetir en contra de terceros responsables:.....	30
3.2.2 Pendientes las acciones de repetición:	30
3.3 Negligencia del contribuyente:	33
3.4 Régimen de Responsabilidad:	34

3.5 Naturaleza de la compensación: -----	35
3.6 Caso fortuito: -----	39
CAPÍTULO III: ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL DE LOS GASTOS ORIGINADOS POR COMPENSACIONES -----	42
4 Análisis jurisprudencial de los gastos por compensación previo a la Ley 21.210: ----	42
4.1 Sentencia Excma. Corte Suprema, Rol N.º 7.419-2016, Caratulada “FASA con Servicio de Impuestos Internos”: -----	44
4.2 Sentencia Excma. Corte Suprema, Rol N.º 27.536-2016, “Empresa Eléctrica de la Frontera S.A. con Servicio de Impuestos Internos”:-----	50
4.3 Sentencia Excma. Corte Suprema, Rol N.º 32.880-2016 Caratulada “Empresa Concesionaria de Servicios Sanitarios S.A. con Servicio de Impuestos Internos”: - -----	57
4.4 Sentencia Excma. Corte Suprema, Rol N.º 15.514-2017 Caratulada “Sociedad Austral de Electricidad S.A. con Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional de Puerto Montt”:-----	61
4.5 Sentencia Excma. Corte Suprema, Rol N.º 31.777-2017 Caratulada “Sociedad Austral de Electricidad S.A. con Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional de Puerto Montt”:-----	67
CONCLUSIONES -----	71
BIBLIOGRAFÍA -----	78

INTRODUCCIÓN

Mediante la Ley N.º 21.210 publicada en el Diario Oficial con fecha 24 de febrero de 2020 que moderniza la legislación tributaria, se efectuaron una serie de modificaciones relevantes en materia de impuestos, dentro de las cuales, se encuentran las correspondientes a los gastos y las reglas para deducirlos de la renta.

Así, en un primer término, se precisó el concepto de gasto necesario para producir la renta, el cual se aborda en el primer capítulo del presente trabajo.

En segundo término, la Ley de Modernización Tributaria, incorporó dos nuevos numerales de gastos necesarios para producir la renta, en el inciso cuarto del artículo 31 de la Ley Sobre Impuesto a la Renta (en adelante “**LIR**”).

Al respecto, el nuevo numeral decimocuarto del artículo 31 LIR, contiene tres incisos que introducen tres hipótesis distintas de gastos;

- (I) En el inciso primero, se señalan aquellos gastos que efectúe el contribuyente producto de una obligación legal de compensar, sin mediar responsabilidad alguna de su parte;
- (II) En el inciso tercero, se contemplan gastos por productos defectuosos a la luz de la Ley de Protección al Consumidor,
- (III) Finalmente, en el inciso cuarto, se estipula la regulación de aquellos gastos originados en acuerdos entre partes.

La presente investigación se aboca al primer caso señalado, vale decir, aquellos gastos originados en la obligación legal de compensación que efectúe el contribuyente a sus clientes o usuarios, sin mediar negligencia de su parte.

Para ello, en el capítulo primero se profundiza en el concepto de gasto propiamente tal y las modificaciones que introdujo la Ley de Modernización Tributaria, además de desarrollar los requisitos generales que se contemplan en el inciso primero del artículo 31 de la LIR para efectos de permitir la deducción de los gastos de la renta bruta.

Posteriormente, en el capítulo segundo se desarrollan los requisitos particulares del nuevo numeral 14 del artículo 31 de la LIR, respecto de la deducción como gasto necesario

para producir la renta de aquellas compensaciones que eventualmente deba pagar un contribuyente a sus respectivos clientes o usuarios, vale decir, (i) desembolsos ordenados por entidades fiscalizadoras, (ii) efectivamente pagados por el contribuyente en cumplimiento de una obligación legal, y (iii) cuando dicha obligación no exija probar la negligencia del contribuyente.

En línea con lo anterior, es posible advertir desde ya, diversas interrogantes, tales como, aquellas relativas al primer requisito del nuevo numeral, es decir, respecto de los desembolsos o descuentos ordenados por entidades fiscalizadoras, ¿procederá también la deducción como gastos cuando tales compensaciones sean ordenadas por ley?, o bien, ¿es posible deducir compensaciones a título de gasto necesario para producir la renta cuando tales se originan en incumplimientos contractuales?, asimismo, ¿cuál es la posición del Servicio de Impuestos Internos al respecto?; tales son posibles preguntas que surgen al leer el nuevo gasto especial contemplado en el inciso 1° del numeral 14 analizado y que la presente investigación aclara en los capítulos primero y segundo.

En el mismo sentido, también se abordan diferentes interrogantes de índole civil que surgen de la redacción del inciso primero del numeral 14 en comento, tales como: el régimen de responsabilidad presente en dicho numeral; la naturaleza de la compensación; la situación de terceros responsables; o bien, eventuales casos fortuitos que obliguen al contribuyente a desembolsar dinero para compensar el daño patrimonial sufrido por sus clientes o usuarios. Por ejemplo, si producto de un mal clima, se obliga a retrasar el despegue de un avión, o bien, se producen cortes en el suministro eléctrico, ¿qué tratamiento tributario recibirán las compensaciones que paguen las respectivas empresas a los pasajeros del avión y a los usuarios del sistema eléctrico?

Posteriormente, en el capítulo tercero, se realiza un análisis jurisprudencial para dar cuenta la manera en que los Tribunales Tributarios y Aduaneros, y en específico nuestra Excm. Corte Suprema, entendían el tratamiento tributario de aquellos desembolsos o descuentos que efectuaban contribuyentes con sus respectivos clientes para efectos de compensar el daño patrimonial soportado por éstos, previo a la inclusión del numeral 14 del artículo 31 de la LIR. En esta parte cobran especial relevancia los requisitos generales contemplados en el inciso primero del artículo 31 LIR, previos a la Ley N.º 21.210, para

efectos de su deducción como gasto y, especialmente, el requisito de que tales sean necesarios para producir la renta.

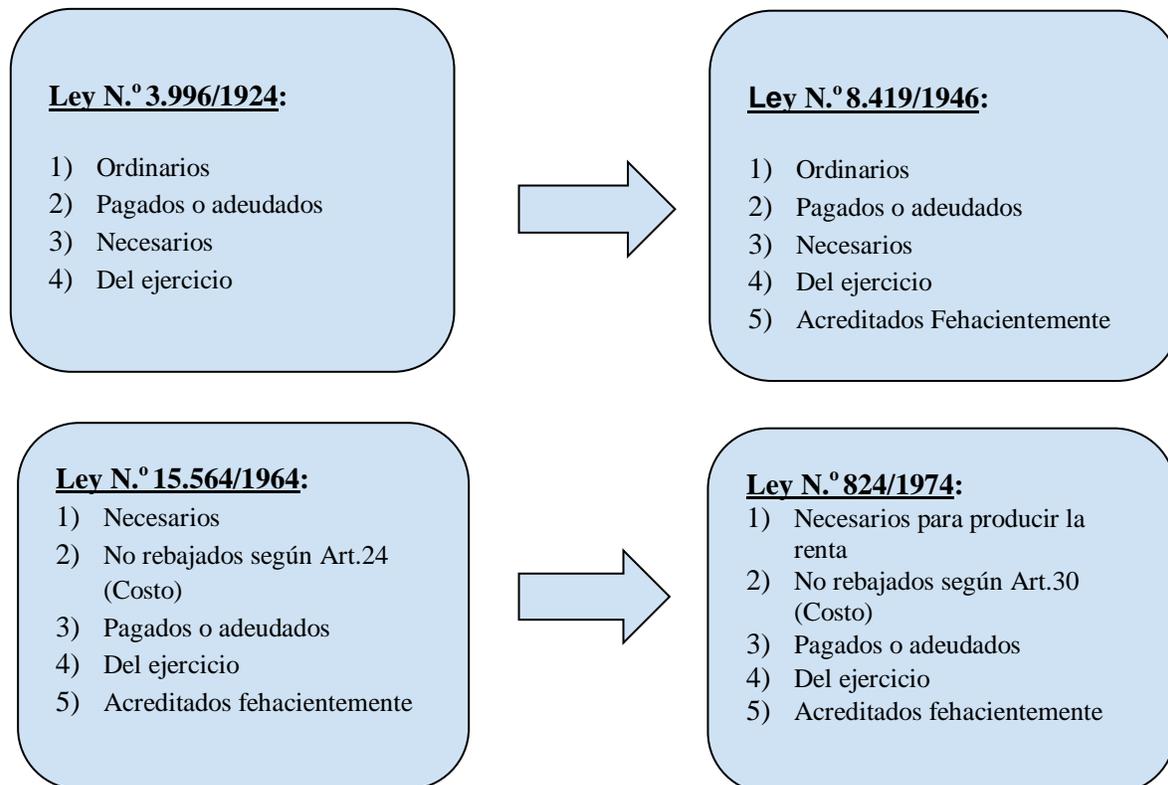
Finalmente, la investigación concluye con un breve análisis que da cuenta – según el tratamiento que han recibido este tipo de gastos en nuestros Tribunales de Justicia – de los casos en los que efectivamente se permitió la deducción como gasto necesario para producir la renta y bajo qué argumentos, y en cuáles no, para efectos de visibilizar la tendencia jurisprudencial en esta materia, y cómo debiese cambiar bajo el nuevo numeral 14 del artículo 31 de la LIR.

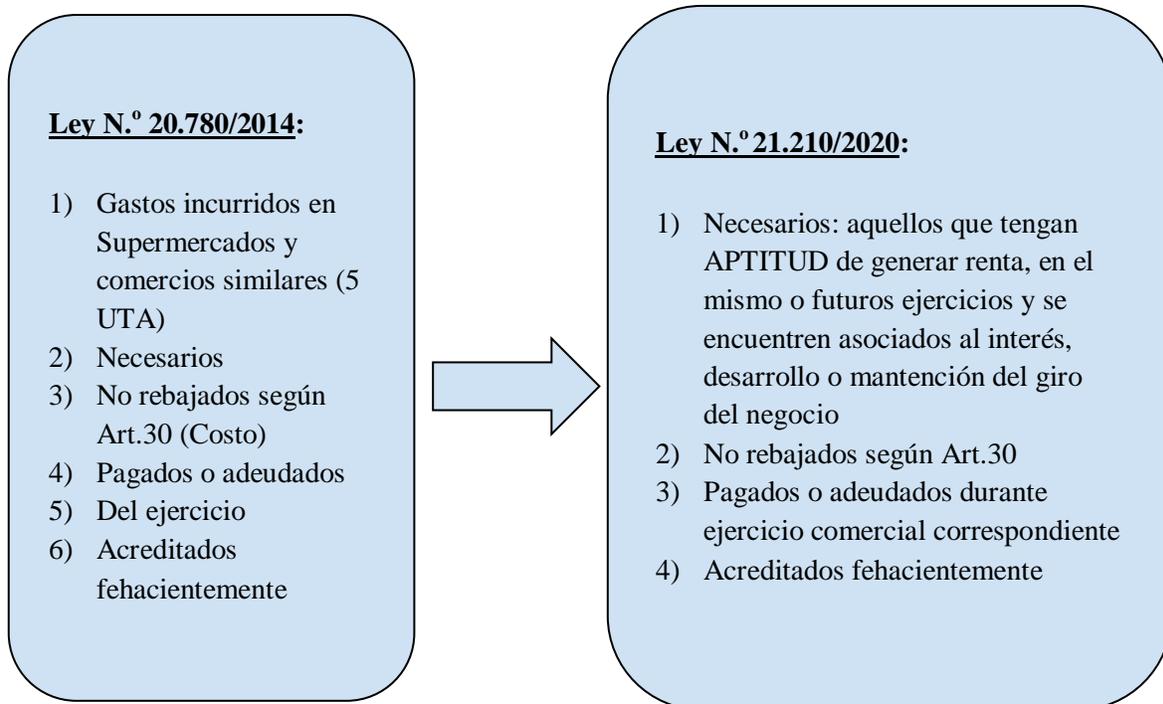
CAPÍTULO I: TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS GASTOS EN LA LIR

1. Concepto de gasto tributario:

La LIR no contempla un concepto de gasto tributario propiamente tal, sino que más bien, el legislador ha optado por establecer una serie de requisitos que dan forma y delimitan lo que se entiende por gasto tributario, en aras de propender a la aceptación de este para su posterior deducción de la renta bruta, y así obtener la renta líquida.

Dicha técnica legislativa no es nueva, pues tal como se detalla en el siguiente esquema, ya desde la Ley N.º 3.996 de 1924 hasta la última modificación contenida en el DL N.º 824 de 1974, es posible observar que la tónica legislativa es la misma respecto al tratamiento tributario de los gastos para que éstos sean aceptados, vale decir, optar por una definición indirecta del gasto tributario mediante el cumplimiento de requisitos que permean lo que entendemos por aquel:





Dado lo anterior, se torna indispensable analizar qué ha señalado tanto la doctrina como la jurisprudencia respecto al concepto de gasto tributario que hoy en día sigue sin una definición legal.

Las normas de interpretación de las leyes se encuentran en el párrafo cuarto del título preliminar del Código Civil. En ese párrafo, y específicamente en el artículo 20, se regula la interpretación de las palabras de la ley: “[l]as palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio según el uso general de las mismas palabras” a menos que “el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias”, en cuyo caso “se les dará en éstas su significado legal”. El artículo 21 agrega que “las palabras técnicas de toda ciencia o arte se tomarán en el sentido que les den los que profesan la misma ciencia o arte; a menos que aparezca claramente que se han tomado en sentido diverso”.

Así, las palabras deben interpretarse según su definición legal y sólo si no existe una definición legal, se debe distinguir si la palabra es técnica o no. Si la palabra es técnica, debe dársele el sentido que corresponda según el artículo 21. Si la palabra no es técnica, debe entenderse según su sentido natural y obvio.

En lo que se refiere al sentido natural y obvio, tanto los tribunales de justicia y las autoridades administrativas, suelen acudir a las definiciones de las palabras que entrega el diccionario de la Real Academia Española (en adelante “RAE”).¹

Bajo la definición de la RAE, la palabra “gasto” sería, en su sentido natural y obvio, la “acción de gastar”, y, en un segundo término la “cantidad que se ha gastado o se gasta”.²

Sin embargo, atendida la naturaleza técnica y el contexto legal del término (esto es, el gasto para efectos tributarios), más parecen adecuarse las acepciones de “gasto deducible” de la RAE y de “gasto” del Servicio de Impuestos Internos en su Diccionario Básico Tributario.

Específicamente, la RAE define “gasto deducible” como “cantidad que por ley puede restar el contribuyente al fijar la base imponible de un tributo.”³ Por su parte, el Servicio de Impuestos Internos en su Diccionario Básico Tributario Contable, ha definido al “gasto” como “Desembolso en el que ha incurrido una empresa para obtener ingresos” y al “gasto efectivo” como “Gasto en el que se ha incurrido realmente. Cuenta con el respaldo de un documento propio de la operación.”⁴

Complementando lo anterior, el Excmo. Tribunal Constitucional ha señalado que no contamos con una definición legal propiamente tal de gasto, sino que, “la técnica legislativa ha optado en este caso, por una definición indirecta, a través del establecimiento de las exigencias o requisitos para su configuración, dado la imposibilidad de prever todas las actividades de índole económica que puedan desarrollar los contribuyentes, y que hacen imposible una definición exacta de todos los tipos de partidas rebajadas, así las cosas, se ha

¹ Ver, por ejemplo, Dictamen N.º 34.680 de 2000 de la entonces Superintendencia de ISAPRES, Decreto N.º 3876 de 1927 del entonces Ministerio de Instrucción Pública, el Oficio N.º 3521 de 2016 de la Dirección del Trabajo, Oficio N.º 2731 de 2016 del Servicio de Impuestos Internos, o la Sentencia de 21 de agosto de 2018, Rol N.º 5327-2018, de Excmo. Corte Suprema.

² RAE, Diccionario de la lengua española, s.v. “gasto” <https://dle.rae.es/gasto>

³ RAE, Diccionario de la lengua española, s.v. “gasto deducible” <https://dle.rae.es/gasto>

⁴ https://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_g.htm

entendido por gastos tributarios necesarios, aquellos que estén relacionados directa o indirectamente con su giro y la obtención de ingresos”⁵.

Dado lo anterior, el término “gasto” para efectos tributarios debe interpretarse bajo el artículo 21 del Código Civil, atendida su naturaleza técnica y la ausencia de una definición legal. En esta línea, además de las definiciones que vimos sobre “gasto deducible” y de “gasto” que dan la RAE y el SII, respectivamente, se puede acudir a las normas de contabilidad para obtener una definición técnica del concepto “gasto”.⁶ A igual conclusión se llegaría mediante una aplicación extensiva del artículo 16 del Código Tributario:

Artículo 16 del Código Tributario (inciso tercero). – *“Salvo disposición expresa en contrario, los ingresos y rentas tributables serán determinados según el sistema contable que haya servido regularmente al contribuyente para computar su renta de acuerdo con sus libros de contabilidad.”* (énfasis agregado).

De esta manera, es factible utilizar la definición que entregan las Normas Internacionales de Contabilidad (NIIF-IFRS)⁷, las que, según señala el Colegio de Contadores en su Boletín Técnico N.º 83, son de carácter obligatorio. En ese sentido, define a los gastos como aquellas:

“Disminuciones en los activos o incrementos en los pasivos que dan lugar a disminuciones en el patrimonio, distintos de los relacionados con distribuciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio”⁸

En la discusión de la Ley N.º 21.210, uno de los asuntos más comentados fue la incorporación de una definición legal de gasto tributario. Así se anunció en el Mensaje del Ejecutivo al presentar el referido proyecto: *“Así las cosas, creemos conveniente y se ha trabajado con el Servicio en una nueva definición de gasto – que puede ser deducido de la*

⁵ Sentencia Excmo. Tribunal Constitucional, Rol N.º 4097 de 2019.

⁶ ENDRESS GÓMEZ, SERGIO. 2016. Contabilidad en el Derecho Tributario chileno. En: PEDRO MASSONE ed., Principios de Derecho Tributario. 4ª edición. Santiago. Thomson Reuters. pp.1900-1926

⁷ Normas internacionales de carácter técnico, que afectan a la información contable y financiera, cuyo objetivo es alcanzar un lenguaje global en términos contables. [en línea] <https://www.ealde.es/normas-internacionales-informacion-financiera/>

⁸ JUNTA DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD. 2015. Marco Conceptual para la Información Financiera 4.69

renta”⁹. Sin embargo, más que incorporar una definición de gasto, el proyecto finalmente amplió el concepto de “gasto necesario para producir la renta” ya existente, al entregar nuevas directrices y criterios, al señalar qué entiende por gastos necesarios:

“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”

Así, la ley tributaria sigue sin dar una definición legal de “gasto”, pues ésta todavía sólo define los criterios que hacen que un gasto sea aceptado, sin definir específicamente qué es “gasto”. A este respecto, la Real Academia Española señala que “definir” es “fijar con claridad, exactitud y precisión el significado de una palabra o la naturaleza de una persona o cosa”¹⁰. Eso no es lo que la ley tributaria hace en su artículo 31 (incluso después de su modificación por la N.º Ley 21.210). Más bien lo que hace la ley es fijar requisitos, esto es “una circunstancia o condición necesaria para algo”¹¹.

En ese sentido, coincido con la opinión de las siguientes autoras, quienes señalan que “más que una definición legal de gasto, lo que la ley efectivamente logra es cambiar un criterio. Si antes de la modificación legal se decía que el gasto que se podía deducir era el necesario para producir la renta, entendiendo por tal aquel que es inevitable, obligatorio e ineludible para generarla, hoy el criterio es distinto y más flexible, pues basta con que el gasto tenga la aptitud para generar renta”¹², por consiguiente, más allá de entregar una definición propiamente tal de gasto necesario para producir la renta, la Ley N.º 21.210 siguiendo la tónica que data desde 1924, “introduce elementos que contribuyen a dar certeza jurídica respecto de los requisitos aplicables a ciertos gastos que anteriormente habían sido

⁹ Sebastián Piñera Echenique, “Mensaje de S.E. el Presidente de la República con el que inicia el proyecto de ley que moderniza la legislación tributaria”, 23 de agosto de 2018.

¹⁰ RAE, Diccionario de la lengua española, s.v. “definir”, <https://dle.rae.es/definir>

¹¹ RAE, Diccionario de la lengua española, s.v. “requisito”, <https://dle.rae.es/requisito>

¹² Cabrera Fernández, A., Clavería Rivera, R., & Méndez Medina, M. M. (2020). Análisis de los gastos generales del artículo 31 de la ley de la renta y de algunos gastos específicos, a la luz de la jurisprudencia judicial y administrativa actual, en relación con la ley 21.210 que moderniza la legislación tributaria. Santiago: Revista de Derecho Aplicado LLM UC. 6P.

*rechazados por la autoridad administrativa, o que fueron tratados de manera disímil a nivel administrativo y judicial.”*¹³

Finalmente, y en línea con lo anteriormente expuesto, el Profesor Francisco Selamé, también es de la misma idea, en tanto, señaló el día 30 de septiembre de 2019 ante la Comisión de Hacienda del Senado, que *“el proyecto de ley que está conociendo el Senado (...) caracteriza al gasto necesario como aquel que tiene aptitud para generar una renta y apela a una casuística. Lo anterior, hizo ver, que se sigue dejando afuera diversos gastos y no termina por resolver la necesidad de contar con un concepto general.”*¹⁴ (énfasis agregado).

2. Requisitos generales de los gastos establecidos en el inciso primero del artículo 31° de la LIR:

El artículo 31 inciso primero de la LIR contempla una serie de requisitos para que un gasto pueda ser deducido de la renta bruta a fin de determinar la RLI del contribuyente, regulada en los artículos 29 a 33 LIR, sin perjuicio del cumplimiento de los requisitos adicionales para ciertos gastos especiales, regulados entre los numerales 1° a 14° del inciso cuarto del citado artículo, en aplicación del principio de especialidad.

Con la finalidad de que el lector tenga una mejor comprensión respecto a la modificación que introdujo la Ley N.º 21.210 a los requisitos generales de los gastos tributarios contenidos en el artículo 31 de la LIR, se adjunta el siguiente cuadro comparativo:

Versión previa a la Ley 21.210	Versión posterior a la Ley 21.210
La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30°,	La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, entendiendo por tales aquellos que tengan aptitud de

¹³ Bonacic, Cristián. 2020. Nuevos gastos de naturaleza medioambiental, responsabilidad social empresarial, compensaciones e indemnizaciones, incorporados por la Ley 21.210. Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile: 78P.

¹⁴ Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. Historia de la Ley 21.210, p.79, [en línea] https://www.bcn.cl/historiadela Ley/fileadmin/file_ley/7727/HLD_7727_9f765dd865419bb8c063b265c5063646.pdf [consulta: 19 de agosto de 2021]

<p>pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio.</p>	<p>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 en virtud del artículo 30°, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio.</p>
--	---

En esta comparación se puede apreciar que el cambio que introdujo la Ley 21.210 se refiere a aclarar qué hace que un gasto sea “necesario” para producir la renta, pero mantiene la enunciación de los requisitos generales de deducibilidad del gasto sin cambios.

En base a este artículo, ya desde al menos 1985 el Servicio ha señalado que son cuatro los requisitos para que un gasto sea deducible: “a) que se trate de gastos necesarios para producir la renta [...]. b) que no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios [...]. c) que [...] se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio [...]. d) que se acrediten y justifiquen fehacientemente ante el Servicio [...]”¹⁵

En forma posterior, el SII ha señalado un quinto requisito respecto del gasto: “que se relacione con el giro o actividad que se desarrolla”,¹⁶ que ha sido incluido en interpretaciones posteriores del SII¹⁷ y también ha sido recogido por la Excma. Corte Suprema.¹⁸ Sin embargo, este quinto requisito no es más que una manifestación del primer requisito (esto es, la “necesidad” del gasto), como se verá en la sección siguiente. A continuación, pasamos a analizar cada uno de los cuatro requisitos generales para que proceda la deducción de un gasto, de conformidad al artículo 31.

¹⁵ Oficio N.º 2973 de 1985. Ver, en el mismo sentido, Oficio N.º 1332 de 1992.

¹⁶ Oficio N.º 669 de 2004.

¹⁷ Ver, por ejemplo, Oficio N.º 832 de 2008.

¹⁸ Ver, por ejemplo, sentencias de Excma. Corte Suprema, de fechas 16 de septiembre de 2014, Rol N.º 7855-2013; 10 de noviembre de 2014, Rol N.º 8421-2013; y 19 de mayo de 2015, Rol N.º 14771-2014.

2.1 Que sean necesarios para producir la renta:

El primer requisito general que señala el artículo 31 inciso primero de la LIR es que los gastos sean *necesarios para producir la renta*:

Previo a la Ley N.º 21.210, nuestra Excma. Corte Suprema, señaló que: “*el entendimiento del vocablo ‘necesario’ se corresponde, entonces, con la significación que le ha atribuido esta Corte, conforme su tenor gramatical, cual es la de aquellos desembolsos en los que, inevitablemente, ha debido incurrir el contribuyente para generar la renta líquida imponible que se pretende determinar, relacionados directamente con su ejercicio o giro y que tengan el carácter de inevitables y obligatorios para el fin social*”¹⁹ (énfasis agregado).

En forma similar, el SII señalaba, respecto de este requisito, que “*de esto se infiere que tales desembolsos deben tener el carácter de inevitable u obligatorios, en relación con el giro del negocio, no considerando solamente la naturaleza del gasto, sino que además su monto, es decir, hasta qué cantidad el gasto es necesario para producir la renta*”.²⁰

Así, vemos que del concepto de “necesario”, previo a la Ley N.º 21.210 se desprendían tres requisitos: el gasto debía ser inevitable u obligatorio, relacionado con el giro del negocio y proporcional en su monto.

Con la Ley 21.210, como ya vimos en el cuadro comparativo de la sección anterior, se agregó un concepto legal de “necesario” con respecto al gasto. Específicamente, el nuevo artículo 31 de la LIR señala que “[l]a renta líquida de las personas [...] 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 [...]”.

Tras el cambio introducido por la Ley 21.210, el Servicio de Impuestos Internos, emitió la Circular N.º 53 de 2020 en la que interpreta el nuevo concepto de gasto necesario. En ésta, señala que no todo desembolso monetario va a garantizar la obtención de una determinada renta, sino que son gastos necesarios para producir la renta, aquellos “*que sean aptos o tengan la potencialidad para generar rentas, sea en el mismo ejercicio en que se*

¹⁹ Sentencia Excma. Corte Suprema, Rol N.º 11.359-2014, Considerando Séptimo.

²⁰ Oficio N.º 1332 de 1992.

efectúa el gasto o en los futuros ejercicios, aunque en definitiva no se generen”²¹ (énfasis agregado).

De esta manera, es posible señalar que el concepto de gasto necesario para producir la renta, posterior a la modificación mediante la Ley 21.210 se ha flexibilizado, pues se han entregado elementos que han contribuido a ampliar la definición a aquellos gastos que tengan la *potencialidad para generar rentas*, según un análisis caso a caso en virtud del giro o actividad económica propia del contribuyente. En línea con lo anterior, la misma Circular N.º 53 de 2020 del SII señala, a modo referencial, diversos gastos que, según las circunstancias particulares del caso, pueden ser deducidos de la renta bruta por constituir desembolsos de dinero que debe efectuar el contribuyente dado los *riesgos propios de su actividad económica*, tales como:

“c) Gastos en relación al desarrollo de cualquier actividad económica que apareje riesgos que les son propios o cuya materialización, en cierta medida, son parte del negocio. También aquellos relacionados a eventualidades o imprevistos cuya ocurrencia es transversal a las actividades económicas, como, por ejemplo:

- *En el caso de las empresas constructoras, es usual el pago de multas por atrasos en los plazos pactados de entrega como consecuencia de la complejidad, duración o ubicación geográfica de las obras, atrasos en la entrega de terrenos o tramitación de permisos que debe entrar la autoridad, etc.*
- *Tratándose de empresas de transporte, frecuentemente deben efectuar gastos para compensar retrasos o cambios de pasajes como consecuencia de cortes de caminos, colapso de carreteras o terminales (...). En el caso de vuelos nacionales o internacionales de pasajeros, y para fines exclusivamente tributarios, debe entenderse como parte del riesgo del negocio la posibilidad de suspender o cancelar vuelos cuando, por ejemplo, no se cubre la capacidad mínima de pasajeros”*²² (énfasis agregado).

²¹ Servicio de Impuestos Internos, Circular N.º 53 de 2020.

²² Servicio de Impuestos Internos, Circular N.º 53 de 2020.

Como se puede apreciar, aunque la Ley N.º 21.210 no introdujo una definición legal de gasto tributario, sí se preocupó de precisar y detallar la exigencia de la “necesidad” del gasto con el fin propender a su aceptación y posterior deducción de la renta bruta del contribuyente, mediante la inclusión de determinadas exigencias, requisitos o directrices que, al menos, orientan al contribuyente para efectos de catalogar a un gasto como necesario para producir la renta.

Cabe mencionar que la Circular citada también señala que *“si bien, hay gastos que son transversalmente necesarios para el desarrollo de las actividades económicas o para los distintos contribuyentes, por regla general la ‘necesidad’ del gasto deberá determinarse considerando, en los hechos, el giro del contribuyente o actividad económica que realiza, entendiendo que son necesarios los desembolsos que tienen por objeto el desarrollo o la mantención del giro o actividad de la primera categoría”*²³ (énfasis agregado). De este modo, la relación del gasto con el giro del negocio del contribuyente se mantiene como elemento relevante de la deducibilidad del gasto, y que se deriva del concepto de “necesario” del mismo para producir la renta.

2.2 Que no se hayan rebajado como costo:

El artículo 31 de la LIR requiere que los gastos *“no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30”*. A su vez, el artículo 30 regula el monto y deducción del costo directo de los bienes y servicios para la determinación de la renta bruta. El costo directo es entendido de forma genérica como *“aquel sacrificio económico que se relaciona directamente con los bienes vendidos o con los servicios prestados por la empresa”*.²⁴

Ahora bien, respecto de este segundo requisito general, debemos señalar que a lo que apuntó el legislador fue a prohibir una doble rebaja a la hora de determinar la renta líquida, por un lado, como costo, y, por el otro, como gasto. Por lo tanto, también supone que “el

²³ Así, por ejemplo, Servicio de Impuestos Internos, Oficio N.º 1423 de 2022: *“Se entiende como gastos necesarios aquellos que generen rentas gravadas con el impuesto de primera categoría (IDPC), pero también aquellos que potencialmente puedan generarlas, aunque en definitiva ello no ocurra. La necesidad del gasto deberá determinarse considerando, en los hechos, el giro del contribuyente o la actividad económica que realiza, entendiendo como necesarios aquellos que tienen por objeto el desarrollo o mantención del giro o actividad de la primera categoría, lo que comprende también la realización de nuevos proyectos o actividades económicas que se tenga interés en desarrollar”*.

²⁴ Baraona, Juan Manuel. Apuntes Curso de Derecho Tributario, año 2020.

desembolso efectuado no se encuentre formando parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta”²⁵.

2.3 Que se encuentren pagados o adeudados en el ejercicio comercial correspondiente:

El tercer requisito se refiere a que el gasto se encuentre pagado o adeudado en el ejercicio comercial correspondiente²⁶. Ello es de toda lógica, pues es la contrapartida de la forma en que se reconocen los ingresos: si las empresas tributan sobre la base de ingresos tanto percibidos como devengados, el reconocimiento de los gastos debe ser sobre base pagada o adeudada.²⁷

En ese sentido, cabe señalar que se debe haber incurrido efectivamente en el gasto, esto es, que el gasto se haya “pagado” o, en su defecto, se esté “adeudando a alguien”, vale decir, que el pago del gasto sea obligatorio para el contribuyente, pues *“la exigencia de que el gasto se encuentre pagado o adeudado para que el desembolso pueda deducirse como gasto es una condición que establece la ley que implica que desde el punto de vista tributario no son aceptadas como un gasto las provisiones o estimaciones de gastos.”²⁸*

En línea con lo anterior, es importante aclarar ¿cuál de los dos elementos es el que prima, vale decir, gasto pagado o adeudado? Desde el punto de vista del derecho, el pago es un modo de extinguir obligaciones, de manera que sólo existe pago cuando existe a su vez una deuda (es decir, una obligación). Como señala el autor Masri Olivares: *“naturalmente, el concepto que prima es el gasto adeudado, puesto que, lo adeudado siempre ocurre antes que lo pagado, salvo cuando se paga al contado, en cuyo caso, la deuda y el pago nacen al mismo tiempo en tanto operación instantánea. Ahora bien, ¿cuándo habrá un gasto adeudado?”*

²⁵ Servicio de Impuestos Internos, Circular N.º 53 y N.º 32 de 2020, y N.º 1 de 2015.

²⁶ En este punto, surge la pregunta relativa a la oportunidad en que tributan los contribuyentes en Chile, la respuesta es cuando las devengan, incluso aunque no se perciban las rentas, hay que considerarlas igual y, por lo tanto, como contrapartida, tenemos que los gastos se van a deducir cuando se adeudan y no cuando se pagan. Esto es lo que se conoce como *Ingreso percibido-gasto pagado e ingreso devengado-gasto adeudado*.

²⁷ Este requisito es la contrapartida de la forma en que se reconocen los ingresos conforme al artículo 29 de la LIR, vale decir, tal como los ingresos deben reconocerse percibidos o devengados, los gastos deben reconocerse cuando tales se paguen, o al menos, cuando se adeuden.

²⁸ Servicio de Impuestos Internos, Circular N.º 53 de 2020.

*cuando para el acreedor ha nacido un derecho correlativo a exigir su pago*²⁹, por lo tanto, “*para que un gasto se encuentre adeudado, no es necesario que sea exigible a la fecha del balance, sino que, basta que sólo se haya devengado en favor de un tercero.*”³⁰

2.4 Que se acrediten o justifiquen fehacientemente ante el Servicio:

Por regla general, se permite la acreditación del gasto y de los elementos que lo rodean, con todos los medios de prueba que establece la ley, vale decir, tal y como prescribe el Código Tributario en su artículo 21:

“Artículo 21º.- Corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto.”

Ahora bien, el Servicio de Impuestos Internos, ha afirmado que “*para efectos de la determinación del IDPC según renta efectiva, no se exige de manera estricta la presentación de facturas o boletas de ventas y servicios, en tanto pueda establecerse de manera fehaciente conforme a otros medios (...)*”. Continúa señalando que, “*en tanto concurren los demás requisitos del inciso primero del artículo 31 de la LIR, los gastos acreditados y justificados fehacientemente, independiente de que sea a través de facturas, boletas de ventas y servicios u otra documentación, podrán ser deducidos en la determinación de la renta líquida imponible*”³¹ (énfasis agregado), marcando con ello un criterio más flexible o amplio sobre la forma y los medios respecto de los cuales el contribuyente puede hacer valer para efectos de acreditar los gastos que pretenda deducir de la renta bruta.

En la práctica, los gastos los contribuyentes se acreditan en el contexto de un procedimiento de fiscalización iniciado por el SII. La forma estándar de presentar los respaldos que acreditan los gastos es mediante la remisión digital de los respaldos al

²⁹ Baraona, Juan Manuel. Apuntes Curso de Derecho Tributario, año 2020.

³⁰ Masri Olivares, Omar Javier. 2018. Los gastos rechazados y los retiros indirectos en la Ley de la Renta: análisis sistemático. Memoria Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales. Santiago, Universidad de Chile, Facultad de Derecho. 26P. En: LEGAL PUBLISHING. Gastos necesarios para producir la renta. Manual de consultas tributarias, Año 33 °N.º 388 (Abril 2010). Bajo la dirección de Sergio Endress. Santiago. p. 51.

³¹ Servicio de Impuestos Internos, Oficio ordinario N.º 499 de 2020.

“expediente electrónico” de la fiscalización correspondiente, en el *“sitio personal”* del contribuyente.

El *“sitio personal”*, de conformidad al numeral 16 del artículo 8 del Código Tributario, corresponde a *“el medio electrónico que, previa identificación, le permite al contribuyente o al administrador de una entidad sin personalidad jurídica ingresar al sitio web del Servicio a través de una conexión segura, con el objeto de comunicarse con éste, efectuar trámites personales o tomar conocimiento de las actuaciones de aquel”*. En éste, se alojan los *“expedientes electrónicos”* que deben *“el registro electrónico de escritos, documentos, resoluciones, actas de audiencias y actuaciones de toda especie que se presenten o verifiquen en el procedimiento de que se trate ante el Servicio”*³².

Si bien las definiciones antedichas fueron introducidas por la Ley 21.210, la implementación del expediente electrónico como medio para archivar y remitir documentación de respaldo de gastos en procesos de fiscalización no fue una innovación de dicha ley, sino de la Ley N.º 20.780 de 2014. Por ello, en este punto la Ley N.º 21.210 sólo vino a sistematizar en el numeral 16º del artículo 8 del Código Tributario la regulación ya existente del expediente electrónico.

³² *Idem.*

CAPÍTULO II: ANÁLISIS DEL NUEVO NUMERAL 14 INCISO 1º DEL ARTÍCULO 31 DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA

3. Análisis particular del artículo 31 N.º 14 inciso primero en la Ley sobre Impuesto a la Renta:

La Ley N.º 21.210 de Modernización Tributaria, introdujo diversos cambios a nuestra legislación tributaria, siendo uno de esos, el nuevo numeral 14 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR, el cual, a su vez contempla tres supuestos de gastos; (i) en primer lugar, en el inciso primero del citado numeral, se señalan aquellos gastos que efectúe el contribuyente producto de una obligación legal de compensar el daño patrimonial a sus clientes o usuarios, sin mediar responsabilidad alguna de su parte, - siendo aquel el caso evaluado en los acápites siguientes - ; (ii) en segundo lugar, se contemplan gastos por productos defectuosos a la luz de la Ley de Protección al Consumidor; (iii) y finalmente se señalan aquellos gastos originados en acuerdos entre partes.

Ahora bien, el tema que nos aboca en el presente trabajo es el primer caso regulado en el numeral 14 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR, respecto del cual procederé a caracterizar su aplicación, vigencia e interpretación, abarcando sus requisitos particulares, asimismo, se abordará la situación con los terceros responsables, cuál es el régimen de responsabilidad civil que denota el numeral, cuál es la naturaleza de la compensación que allí se señala, y qué ocurre en supuestos de casos fortuitos, para efectos de su posterior deducción como gasto.

3.1 Requisitos legales del nuevo artículo 31 inciso cuarto N.º 14 en la Ley sobre Impuesto a la Renta:

El caso objeto de estudio dice relación con:

“Los desembolsos o descuentos, ordenados por entidades fiscalizadoras, que efectivamente pague el contribuyente en cumplimiento de una obligación legal de compensar

el daño patrimonial a sus clientes o usuarios, cuando dicha obligación legal no exija probar la negligencia del contribuyente”³³.

A continuación, analizo cada uno de los elementos de esta disposición.

3.1.1 Los desembolsos o descuentos, ordenados por entidades fiscalizadoras:

En primer lugar, la norma se refiere a “*desembolsos*” y/o “*descuentos*”. La Real Academia Española define *desembolso* como la “*entrega de una cantidad de dinero efectivo y al contado*” o como “*dispendio, gasto o coste*”³⁴. Asimismo, la referida entidad define *descuento* como “*rebaja, compensación de una parte de la deuda*”³⁵. Dada la definición de ambos conceptos, se concluye que el legislador ha querido aplicar esta norma a las compensaciones que deba pagar o rebajar el contribuyente a sus respectivos clientes o consumidores.

En segundo lugar, tales descuentos o pagos deben ser “*ordenados por entidades fiscalizadoras*”. Si bien, y como afirma el autor Bonacic, “*en el caso de empresas distribuidoras de energía eléctrica, ejemplo que se tuvo en cuenta en la discusión legislativa, parece claro que esta entidad es la Superintendencia de Electricidad y Combustibles*”³⁶, quien en casos de interrupción o suspensión de suministro eléctrico no autorizado, ordena la respectiva compensación a aquellos usuarios afectados según dispone el artículo 16B Ley 18.410, cabe señalar que el análisis debe ser realizado caso a caso, puesto que, respecto de ciertos contribuyentes, tales desembolsos o descuentos – compensaciones – son ordenados directamente por la ley y no por una entidad fiscalizadora, como señala el nuevo numeral 14 inciso cuarto del artículo 31 LIR.

³³ Artículo 31 LIR, N.º14, inciso 1º.

³⁴ RAE, Diccionario de la lengua española, s.v. “desembolso” <https://dle.rae.es/desembolso>.

³⁵ RAE, Diccionario de la lengua española, s.v. “descuento” <https://dle.rae.es/descuento>.

³⁶ Bonacic, Cristián. 2020. Nuevos gastos de naturaleza medioambiental, responsabilidad social empresarial, compensaciones e indemnizaciones, incorporados por la Ley 21.210. Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile: 95P.

Ejemplo de ello, es el caso del artículo 142, en relación al artículo 147³⁷, del Código Aeronáutico, que obliga al transportista a indemnizar al cliente o usuario por daños que éste sufra debido al retardo en la ejecución del transporte de pasajeros, sin que deba probarse la negligencia del transportista. Misma situación ocurre con la Ley 18.168 sobre concesionarios de servicios públicos de telecomunicaciones que en su artículo 127³⁸ obliga al concesionario a indemnizar al usuario en casos de suspensión, interrupción o alteración de un servicio público de telecomunicación o de internet. Cuestión similar ocurre con el artículo 18³⁹ de la Ley General de Urbanismo y Construcciones que consagra la responsabilidad del propietario primer vendedor con la idea de que la víctima del daño no tenga que probar si la responsabilidad se debe a un tema arquitectónico, de cálculo o de ingeniería, sino que, el legislador anticipándose a tal situación, arregla ese problema señalando a quién se debe dirigir la víctima del daño, esto es, al propietario primer vendedor, el que generalmente será la inmobiliaria, para efectos de indemnizar o compensar daños patrimoniales a sus respectivos clientes o usuarios, aun cuando, aquel no sea el verdadero responsable.

Podríamos señalar varios ejemplos de estatutos de responsabilidad objetiva o sin culpa⁴⁰ que se consagran en distintas leyes dentro de nuestro ordenamiento jurídico, respecto de los cuales, es la propia ley quien mandata a compensar, sin embargo, la idea no es agotar los casos que puedan tener lugar dentro del numeral bajo análisis, sino que, vislumbrar el hecho que el requisito de que tales desembolsos o descuentos deban ser ordenados por entidades fiscalizadoras, no debiese entenderse como la regla general y excluyente para

³⁷ Artículo 147.- La indemnización por retardo en la ejecución del transporte de pasajeros no excederá de doscientas cincuentas unidades de fomento por cada uno de ellos.

³⁸ Art.127.- Toda suspensión, interrupción o alteración de un servicio público de telecomunicaciones o de internet por causa no imputable al usuario, que exceda de seis horas en un día o de 12 horas continuas o discontinuas mensuales, deberá ser descontada de la tarifa mensual del servicio a razón de un día por cada 24 horas o fracción superior a seis horas. En caso de que la suspensión, interrupción o alteración exceda de 48 horas continuas o discontinuas en un mismo mes y no obedezca a fuerza mayor o hecho fortuito, el concesionario deberá, además, indemnizar al usuario con el equivalente al triple del valor de la tarifa diaria por cada día de suspensión, interrupción o alteración del servicio.

³⁹ Art.18.- El propietario primer vendedor de una construcción será responsable por todos los daños y perjuicios que provengan de fallas o defectos en ella, sea durante su ejecución o después de terminada, sin perjuicio de su derecho a repetir en contra de quienes sean responsables de las fallas o defectos de construcción que hayan dado origen a los daños y perjuicios.

⁴⁰ Entendida como aquella “en que la obligación de indemnizar exige sólo la existencia del daño a otro por la conducta del autor”. EN: Sentencia Excma. Corte Suprema, Rol N.º 42.449-2017, Considerando Primero.

efectos de la aplicación de la norma, sino que, más bien, debiese servir de guía o directriz para efectos de su utilización, puesto que, de lo contrario, se restringiría la posibilidad de deducir como gasto de la renta bruta aquellas compensaciones ordenadas por ley que el contribuyente deba pagar a sus respectivos clientes o consumidores, cuando no haya mediado negligencia de su parte.

El SII ha adoptado una posición laxa en este punto, al señalar que *“las mismas reglas anteriores se aplicarán si el desembolso o descuento es ordenado directamente por la ley y sin que lo ordene una entidad fiscalizadora, como sucede, por ejemplo, en el caso del artículo 5 de la Ley N.º 21.234, que establece la responsabilidad directa y la obligación de reembolsar al cliente afectado en breve plazo, del emisor de tarjetas de pago, frente a fraudes con dichas tarjetas o con transferencias electrónicas, sin perjuicio de que posteriormente se realicen las investigaciones necesarias para determinar al responsable definitivo de dichos fraudes”*⁴¹ (énfasis agregado).

En virtud de lo anterior, si bien la ley en el nuevo numeral en cuestión, se refiere a *“desembolsos o descuentos, ordenados por entidades fiscalizadoras”*, debemos entender su aplicación de manera amplia, vale decir, a todos aquellos desembolsos o descuentos - compensaciones - que se deban pagar en cumplimiento de una obligación legal, sin que necesariamente medie una orden de alguna autoridad fiscalizadora, pues *“la fuente del régimen de responsabilidad objetiva [que se encuentra inserto en el respectivo numeral], tiene lugar en el ámbito del riesgo que la ley atribuye a quien desarrolla una cierta actividad”*⁴², por lo tanto, de verificarse el supuesto de hecho que exige el régimen, vale decir, cuando el daño que se compensa sea una materialización del riesgo creado por el desarrollo de una actividad como los descritos precedentemente, se debe aplicar el respectivo numeral, siempre que se cumplan los requisitos que la norma exige, sin atender a la necesidad de alguna entidad fiscalizadora que obligue a tal desembolso, pues como ya hemos puntualizado, tal compensación tiene su fuente en la ley, así también lo ha entendido el SII.

⁴¹ Servicio de Impuestos Internos, Circular N.º 53 de 2020, P.30

⁴² Barros Bourie, E. Tratado de Responsabilidad Extracontractual. Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile. P.445

3.1.2 Que efectivamente pague el contribuyente en cumplimiento de una obligación legal de compensar el daño patrimonial a sus clientes o usuarios:

Respecto del segundo requisito, dos son los aspectos relevantes para analizar. En primer lugar, por disposición expresa de la norma, la obligación de compensar el daño patrimonial debe estar establecida en la ley. Es decir, se trataría de una obligación de aquellas definidas por el profesor Abeliuk como “*obligaciones legales o stricto sensu, en que no hay hecho alguno del deudor para dar nacimiento a la obligación, sino la sola voluntad del legislador (...) tales son, pues, aquellas en que la ley es la fuente directa e inmediata de las obligaciones, y no existe un hecho del deudor en que la obligación tenga su fundamento*”⁴³ (énfasis nuestro). Vale decir, se trata de una obligación que no tiene otra fuente más que la sola disposición de la ley, como por ejemplo, la obligación de iniciar actividades en el Servicio de Impuestos Internos, según lo establecido en el artículo 68 del Código Tributario; la obligación de obtener patente municipal para efectos del pago de contribuciones respecto del ejercicio de toda profesión, oficio, industria, comercio, arte o cualquiera otra actividad lucrativa secundaria o terciaria conforme dispone el artículo 23 del Decreto Ley 3.063, o bien, saliendo del campo del derecho tributario, la obligación de alimentos, protección, cuidado, crianza, representación, entre muchas otras más que tiene el padre y madre respecto de sus hijos.

Al exigir que se trate de una obligación legal, el numeral 14 pareciera excluir al resto de las fuentes de las obligaciones contempladas en el artículo 1437 de nuestro Código Civil, vale decir, contrato, cuasicontrato, delito y cuasidelito.⁴⁴ Lo anterior, sin embargo, no debe entenderse como un impedimento a la aplicación del numeral 14 a las obligaciones legales que surgen de relaciones contractuales. Muy por el contrario, el otro aspecto que analizaré

⁴³ Abeliuk Manasevich, R. 2001. Las obligaciones (4a. ed. actualizada.). Santiago. Editorial Jurídica de Chile. Tomo I (segunda parte). 56P.

⁴⁴ Cabe precisar en este punto, que, si bien, el artículo 1437 del Código Civil contempla cinco fuentes de las obligaciones, vale decir, contrato, cuasicontrato, delito, cuasidelito y la ley, se entiende por gran parte de la doctrina con base en los artículos 578 y 2284 del mismo cuerpo legal, que, en principio, dos serían las fuentes de las obligaciones, tales son, la ley y el hecho del deudor, en tanto este último comprendería a los contratos o convenciones, cuasicontratos, delitos y cuasidelitos.

justamente se refiere a que el beneficiario de la compensación sea un cliente o usuario del contribuyente, lo cual normalmente supone la existencia de una relación contractual.

Más bien, la consecuencia de esta exigencia respecto de las compensaciones pagadas en el contexto de relaciones contractuales es que se excluyen del tratamiento del artículo 31 N.º 14 los desembolsos o descuentos compensatorios que correspondan al cumplimiento de cláusulas pactadas entre el contribuyente y su respectivo cliente o consumidor, con base en el principio de la autonomía de la voluntad. Así, el numeral 14 no altera el criterio histórico del SII y de nuestros tribunales de justicia, en lo que se refiere a la no aceptación como gasto de las indemnizaciones voluntarias o que provengan de la responsabilidad contractual del contribuyente. Por ejemplo, en el oficio N.º 1695/2010, el SII precisó que, *“la circunstancia de que la sanción pecuniaria reconozca su origen en la voluntad de las partes expresada en el contrato, ello de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 1545 del Código Civil, no altera el criterio establecido por este Servicio respecto de la no aceptación como un gasto necesario para producir la renta de las cantidades pagadas por concepto de multas (...). En efecto, los pagos de multas en general no constituyen desembolsos inevitables; y tampoco se requieren para producir una renta; de igual forma no resulta procedente que un incumplimiento, aun cuando tenga lugar en el contexto de la responsabilidad contractual, pueda transformarse en un beneficio tributario para el incumplidor⁴⁵ (énfasis agregado). Por su parte, nuestra Excm. Corte Suprema, conociendo de la calificación como gasto necesario para producir la renta, de aquellas compensaciones acordadas por el propio contribuyente, señaló que *“el pago comprometido por la contribuyente en el acuerdo conciliatorio suscrito con la Fiscalía Nacional Económica no es una multa ni puede asimilarse, pues consiste en una obligación voluntariamente adquirida, sin imposición alguna de autoridad (...) es posible concluir, de todo lo que se ha venido señalando, que el pago hecho por la reclamante en cumplimiento de una conciliación tantas veces referida, no es un gasto necesario, y por ello debe soportar impuesto único a la renta, sin que se encuentre exento de tributación, pues no es asimilable a una multa.”⁴⁶ (énfasis agregado). Estos criterios, sin embargo, sí podrían verse impactados**

⁴⁵ Servicio de Impuestos Internos, Oficio N.º 1695 de 2010.

⁴⁶ Sentencia Excm. Corte Suprema, Rol N.º 7.419-2016, Considerando Décimo Segundo.

por la definición de “necesario” que introdujo la Ley 21.210 al artículo 31, pero tal análisis escapa al objeto de este trabajo.

El segundo aspecto por dilucidar, según ya se anticipó, dice relación con que la compensación sea “*en cumplimiento de una obligación legal de compensar el daño patrimonial a sus clientes o usuarios*”. La inclusión de las palabras “*clientes o usuarios*” no es baladí, pues deja entre ver que, además de que la obligación de compensar se encuentre establecida en la ley, esta a su vez debe dirigirse a personas con quienes el contribuyente tenga una relación contractual que se vea dañada, y en tal caso sea la ley⁴⁷ quien, de manera objetiva, ordene compensar al cliente o usuario.

Sin embargo, ello implicaría excluir la procedencia de este gasto para efectos de su posterior deducibilidad, en todas aquellas situaciones donde no medie un contrato, pero que de igual forma se encuentre el contribuyente obligado, por ley, a efectuar desembolsos compensatorios en virtud de hechos o actos propios de su giro o actividad económica. Es decir, no podría deducirse tal compensación de su RLI bajo el numeral 14, por no cumplir con la relación contractual que pareciera éste exigir.

Lo anterior no obsta a que el gasto que no esté descrito en el numeral 14 pueda deducirse según las reglas generales, especialmente considerando el nuevo concepto de “necesario” que introdujo la Ley 21.210. A modo de ejemplo, la Circular N.º 53 de 2020 señala que son necesarios los gastos que derivan del “*desarrollo de la actividad económica que apareje riesgos que les son propios o cuya materialización, en cierta medida, son parte del negocio. También aquellos relacionados a eventualidades o imprevistos cuya ocurrencia es transversal a las actividades económicas.*” En esta categoría bien podrían entrar compensaciones que se deban por el contribuyente, sin mediar su culpa, que deriven del desarrollo de su actividad económica. Por ejemplo, los gastos por “[r]esponsabilidad de la empresa por acciones de sus trabajadores o de trabajadores subcontratados, durante la

⁴⁷ Tal requisito establecido cumple con la característica restrictiva del estatuto de responsabilidad objetiva o estricta que recoge el numeral en cuestión, según señala el profesor Enrique Barros, al afirmar que *los estatutos de responsabilidad estricta son establecidos por el legislador. No existe en el derecho chileno una norma que establezca una categoría general, que comprenda distintos grupos de casos sujetos a este régimen de responsabilidad. En consecuencia, es de derecho estricto, porque constituye una excepción al régimen general y supletorio de responsabilidad por culpa.* EN: Barros Bourie, E. Tratado de Responsabilidad Extracontractual. Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile. 446P.

jornada de trabajo”.⁴⁸ Si un empleado causa daño a terceros dentro del ejercicio de sus funciones, el empleador debe responder civilmente por él, porque así lo dispone la ley, sin importar si el empleador ha contratado o no con el tercero.

Una alternativa aún más laxa sería permitir la deducción bajo el numeral 14, haciendo énfasis en el elemento analizado en primer lugar en el presente acápite, es decir, atender a la *obligación legal de compensar*; por lo que, en todos aquellos casos en que el contribuyente se vea obligado a compensar a personas por el daño ocasionado a estos, sin mediar responsabilidad o negligencia de su parte, pero como consecuencia del desarrollo de su actividad económica o giro, se le debiese permitir la deducción de igual forma, sin perjuicio de la existencia o no de una relación contractual.

3.1.3 Cuando dicha obligación legal no exija probar la negligencia del contribuyente:

Finalmente, el tercer requisito del numeral bajo análisis da cuenta que estamos en presencia de la denominada *responsabilidad objetiva, estricta o sin culpa*⁴⁹, ya que, justamente no se exige probar la negligencia del contribuyente para efectos de la compensación que éste deba a sus respectivos clientes o consumidores.

3.2 Pagos de terceros responsables:

Ahora bien, el inciso segundo del numeral 14 del artículo 31° de la LIR, trata dos cuestiones relativas al momento en que deben reconocerse los montos que se persigan de terceros responsables, que revisaremos bajo la misma estructura anterior para una mejor comprensión.

Señala el precepto que:

“Las cantidades que obtenga el contribuyente tras repetir en contra de los terceros responsables se agregará a la renta líquida del ejercicio en que se perciban. En estos casos, las sumas que pague el tercero responsable para reembolsar los desembolsos o descuentos a que se refiere este número, no serán aceptados como gasto deducible de la renta líquida

⁴⁸ Circular N.º 53 de 2020, sección 1.1.c).

⁴⁹ Profundizaremos respecto del tipo de responsabilidad en el acápite 3.3 de la presente investigación.

imponible del tercero responsable, pero no se gravarán con el impuesto establecido en el artículo 21 de esta ley.

Asimismo, pendientes las acciones de repetición en contra de los terceros responsables, los desembolsos o descuentos efectuados en cumplimiento de la obligación legal de compensar no constituirán un activo para efectos tributarios ni tendrán el tratamiento contemplado en el número 4 de este artículo.

3.2.1 Cantidades obtenidas por el contribuyente tras repetir en contra de terceros responsables:

En caso de que se cumplan los requisitos anteriormente mencionados y se deduzcan como gasto las compensaciones que pague el contribuyente a sus clientes o usuarios, si el contribuyente demanda a los terceros responsables de la compensación que éste tuvo que soportar, y obtiene algún reembolso, el inciso segundo del numeral 14 ordena que tal cantidad se agregue en la renta líquida del ejercicio en que se perciban. En consecuencia, los reembolsos tendrán la calidad de ingreso para el contribuyente.

Por su parte, para el tercero responsable, los reembolsos no serán aceptados como gasto deducible, pero no se gravarán con el impuesto sanción establecido en el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.⁵⁰

3.2.2 Pendientes las acciones de repetición:

En primer lugar, respecto del concepto *acciones de repetición* que utiliza el numeral en cuestión, aquellas deben ser entendidas como “*acciones que pretenden restablecer el estado en el que se encontraba el patrimonio antes del acto que le ocasionó una desventaja, pero con prescindencia de estos elementos propios de la indemnización de perjuicios*”⁵¹.

⁵⁰ Artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta: “Las sociedades anónimas, los contribuyentes del número 1 del artículo 58, los empresarios individuales, comunidades y sociedades de personas que declaren sus rentas efectivas de acuerdo a un balance general según contabilidad completa, deberán declarar y pagar conforme a los artículos 65, número 1, y 69 de esta ley, **un impuesto único de 40%**, que no tendrá el carácter de impuesto de categoría (...)” (énfasis agregado).

⁵¹ Díaz Pacheco, Camila. 2019. Análisis Histórico de la Acción In Rem Verso y sus diferencias con las Condiciones. Valparaíso, Revista de Estudios Ius Novum. Vol 12 N.º 1, 22P.

Ahora bien, el numeral dispone que mientras se encuentren pendientes las acciones de repetición que efectúe el contribuyente en contra de los eventuales terceros responsables, los desembolsos o descuentos – compensaciones – efectuados por el contribuyente para con sus respectivos clientes o consumidores, no se considerarán un activo para efectos tributarios ni tampoco tendrán el tratamiento contemplado en el numeral 4 del presente artículo, es decir, no constituirán los denominados “*castigos de los créditos incobrables*”.

Probablemente, y en opinión del autor, el legislador optó por no permitir que tales desembolsos o descuentos efectuados por el contribuyente, tengan el tratamiento del numeral cuarto del artículo 31 de la LIR mientras se encuentren pendientes las acciones de repetición, por tres razones principalmente.

En primer lugar, porque mientras se encuentren pendientes las acciones de repetición en contra del tercero responsable, el derecho al reembolso de la compensación que pagó el contribuyente no ha sido declarado, de manera que aún no tiene la calidad de crédito contra el tercero (en cuyo caso constituiría un activo), que pueda eventualmente cumplir los requisitos para ser castigado y deducido tributariamente. Esto además es consistente con el mandato del legislador a que estos montos no constituyan un activo del contribuyente.

En segundo lugar, porque en virtud del principio recaudador de la ley tributaria⁵², la posibilidad de castigar créditos y llevarlos a gasto es excepcional y sujeto a varios requisitos que, en definitiva, buscan evitar la deducción en base a apreciaciones o estimaciones del contribuyente respecto de la cobrabilidad de créditos y de potenciales pérdidas. Recordemos que, en general, no está permitida la deducción de provisiones o estimaciones de gastos⁵³.

En tercer lugar, porque no se cumpliría con los requisitos del numeral 4 para llevar el monto del castigo de un crédito incobrable a gasto, conforme al artículo 31 N.º 4. Este

⁵² “A través de la implantación y exigencia de los tributos se persigue una finalidad recaudatoria, consistente en la obtención de recursos económicos para financiar los gastos públicos destinados a cubrir las necesidades colectivas, siendo esta nota la que permite diferenciar al tributo de las sanciones pecuniarias, ya que aunque éstas también constituyen prestaciones patrimoniales coactivas, no persiguen, sin embargo, recaudar dinero, sino penalizar conductas antijurídicas”. EN: Checa González, C. 2015. LA FUNCIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN EL ESTADO SOCIAL. ESPECIAL CONSIDERACIÓN DE LOS TRIBUTOS CON FINALIDAD EXTRAFISCAL. Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura: 16P.

⁵³ Servicio de Impuestos Internos, Circular N°53 de 2020: “La exigencia de que el gasto se encuentre pagado o adeudado para que el desembolso pueda deducirse como gasto es una condición que establece la ley que implica que desde el punto de vista tributario no son aceptadas como un gasto las provisiones o estimaciones de gastos.”

numeral tiene como requisito agotar prudencialmente *los medios de cobro del crédito*. Al encontrarse pendientes las acciones de repetición por parte del contribuyente, es difícil sostener que se agotaron prudencialmente los medios de cobro, conforme lo exige la ley, para efectos de deducir el monto en que dichos créditos se castiguen por considerarlos, el contribuyente, incobrables.

A este respecto, el SII ha emitido diversas directrices para determinar si se cumplió con “*agotar prudencialmente los medios de cobro*”, que distinguen según el monto del crédito y ciertas circunstancias. Estos criterios en general requerían la instancia de juicio ejecutivo para que un crédito se declarase incobrable⁵⁴.

La Ley N.º 21.210 incorporó al numeral 4 del artículo 31, la posibilidad de deducir como gasto necesario para producir la renta el monto de los créditos que se encuentren vencidos e impagos por más de 365 días, o bien el monto que resulte de aplicar el porcentaje de incobrabilidad que determine periódicamente el SII para el mercado o sector en que opere el contribuyente, a los créditos vencidos del contribuyente⁵⁵. En ambos casos, sin necesidad de haber agotado prudencialmente los medios de cobro y siempre que no se trate de operaciones entre partes relacionadas⁵⁶.

Si bien, alguien podría pensar que bajo la norma alternativa del numeral 4 podrían castigarse los reembolsos pendientes de cobro, de no existir el impedimento regulado en el numeral 14, esta posición presenta al menos dos dificultades: primero, que es discutible la existencia de un crédito susceptible de ser rebajado bajo esta nueva regla, por cuanto la existencia de la obligación de reembolso (y su monto) no ha sido declarada; segundo, que incluso si se aceptase la existencia del activo y su monto, no habría una fecha cierta del vencimiento del crédito, de modo que sería imposible considerar el crédito como vencido para efectos de aplicar la deducción que agregó la Ley N.º 21.210.

⁵⁴ Servicio de Impuestos Internos, Circular N.º 24 de 2008: que establece criterios para determinar si se agotaron los medios de cobro prudencialmente, según el monto del crédito en UF.

⁵⁵ Numeral cuarto inciso segundo del artículo 31 LIR.

⁵⁶ Servicio de Impuestos Internos, Circular N.º 53 de 2020 y Resolución Exenta N.º 121 de 2020.

3.3 Negligencia del contribuyente:

Otro tema cubierto en el inciso segundo del numeral 14 del artículo 31 de la LIR dice relación con la *negligencia del contribuyente*, vale decir, en caso de que se determine efectivamente que los respectivos pagos, desembolsos, descuentos - compensaciones -, tengan como causa, el actuar negligente por parte del contribuyente, dichos pagos no podrán sujetarse al numeral 14 del artículo 31, es decir, no serán aceptados como gasto deducible de la renta bruta para efectos de determinar la renta líquida del actor, sin embargo, en este caso no se gravarán con el impuesto “sanción” establecido en el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

En ese sentido, estoy conteste con lo señalado por las autoras Cabrera Fernández, Clavería Rivera y Méndez Medina, cuando tales afirman que *“en cuanto a la determinación de negligencia del contribuyente por autoridad competente, dichas sanciones en caso alguno podrán ser deducidas como gasto, sin que lo anterior pueda afectar el gasto que se deduce por una compensación fijada legalmente”*⁵⁷ (...) *lo anterior es coherente con lo indicado en la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, que pretende que no se premien los malos comportamientos de las empresas”*⁵⁸. Cuestión que es coherente con el fin perseguido por el legislador respecto de este tipo de compensaciones, en tanto, permite su deducción como gasto siempre y cuando no medie negligencia del contribuyente, pues en tal caso, la ley, tal y como se afirmó en la discusión del proyecto en la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, vendría a premiar malas conductas de las empresas respecto de sus clientes. Así también lo entendió el Servicio de Impuestos Internos al disponer que *“para ilustrar el sentido y alcance del párrafo primero del N.º 14 del artículo 31 (...) la ley permite utilizar el gasto a quien se encuentra obligado por ley a asumirlo, pero en el ejercicio en que se determine quién en definitiva tuvo el actuar negligente – esto es, un tercero responsable o el propio contribuyente –, se definirá la situación tributaria final del gasto (...) cuando los*

⁵⁷ Cabrera Fernández, A., Clavería Rivera, R., & Méndez Medina, M. M. (2020). Análisis de los gastos generales del artículo 31 de la ley de la renta y de algunos gastos específicos, a la luz de la jurisprudencia judicial y administrativa actual, en relación con la ley 21.210 que moderniza la legislación tributaria. Santiago: Revista de Derecho Aplicado LLM UC.

⁵⁸ Sesión especial 116 de la Comisión de Hacienda, 8 de agosto de 2019. [consulta: 02 de Septiembre de 2021]

*pagos tengan como causa un actuar negligente por parte de las empresas, dichos pagos no podrán sujetarse al N.º 14 del artículo 31.”*⁵⁹

3.4 Régimen de Responsabilidad:

Respecto al régimen de responsabilidad civil que se desprende de la redacción del numeral bajo análisis, cabe señalar que, según se ha señalado en el apartado 3.1.3 de la presente investigación, consta también en la historia fidedigna de la ley, que estamos en presencia de lo que en doctrina se denomina *responsabilidad objetiva, estricta o sin culpa*.⁶⁰

Lo anterior, puesto que, el inciso primero del numeral 14 del artículo 31 LIR admite el gasto en tanto la compensación sea ordenada por una entidad fiscalizadora (o la ley, según se explicó en el apartado 3.1.1) en cumplimiento de una obligación legal de compensar el daño patrimonial a clientes o usuarios, *“cuando dicha obligación legal no exija probar la negligencia del contribuyente”*.

Al no exigir probar la negligencia del contribuyente, y, de todas formas, ordenar de forma inmediata la respectiva compensación, revela que estamos frente a un régimen de responsabilidad objetiva. La doctrina explica que *“la teoría de la responsabilidad objetiva, según la cual la obligación de reparar debe ser configurada al margen de consideraciones culpabilísticas; de allí la calificación de ‘objetiva’, que se contrapone a la de ‘subjetiva’, supuestamente centrada en la conciencia del sujeto”*.⁶¹

En materia civil, la responsabilidad objetiva no atiende al requisito de la culpabilidad para el nacimiento de la responsabilidad. No se requiere que haya culpa o dolo, bastando con que haya daño y causalidad para desencadenarla. En el mismo sentido, señala la autora Díaz Tolosa que en la responsabilidad objetiva *“se prescinde en absoluto de la conducta del sujeto,*

⁵⁹ Servicio de Impuestos Internos, Circular N.º 53 de 2020.

⁶⁰ Cabe señalar que la doctrina ha empleado distintas denominaciones para referirse al régimen, tales como, responsabilidad objetiva, responsabilidad estricta, responsabilidad sin culpa, responsabilidad por el riesgo creado, responsabilidad por el riesgo provecho, entre otras; a pesar de utilizar el término de “responsabilidad objetiva”, comparto el criterio que utiliza el profesor Enrique Barros, en tanto señala que el nombre más adecuado es el de “responsabilidad estricta”, puesto que, *el término evoca los requisitos más limitados de este tipo de responsabilidad, que no exige juicio de valor alguno respecto de la conducta del demandado, sin perjuicio de los demás requisitos que señale el estatuto legal aplicable*. EN: BARROS, Op.cit; 446P.

⁶¹ Corral Talciani, H. 2003. Lecciones de Responsabilidad Civil Extracontractual. Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile. 89P.

no se mira su culpabilidad, se atiende única y exclusivamente al daño producido, basta que este daño se produzca para que el autor del hecho dañino esté obligado a indemnizar”⁶² (énfasis agregado).

Así también, en la historia fidedigna de la ley, se expresa que: “*El señor Alcalde [Coordinador de Política Tributaria del Ministerio de Hacienda] señaló que el precepto tiene una finalidad inicial muy importante de tener presente para entenderlo en su conjunto, que es que regula, en primer lugar, aquellas situaciones en que existe responsabilidad objetiva; situaciones excepcionales en que la ley, frente a una determinada situación, establece una sanción en forma inmediata, independientemente de que haya un reproche hacia la conducta del contribuyente. Esto es, independientemente de su dolo o negligencia, la ley establece que debe resarcir en una determinada materia. Por ejemplo, mencionó, las empresas eléctricas que deben compensar a sus clientes en caso de interrupción del suministro.*”⁶³ Continuó precisando que “*la norma establece que las situaciones de responsabilidad objetiva, como regla general, son deducibles de la renta líquida imponible, salvo que en un juicio el tribunal resuelva que ha existido negligencia por parte del contribuyente*”⁶⁴ (énfasis agregado).

3.5 Naturaleza de la compensación:

Respecto a la naturaleza de la “compensación” a que se refiere el N.º 14 del artículo 31 LIR, cabe señalar, en primer lugar que, tal como afirman los autores Seguel y Aguayo, “*en este caso no nos referimos estrictamente al modo de extinguir las obligaciones definido en el artículo 1.655 del Código Civil cuando dos personas son recíprocamente acreedoras y deudoras entre sí, sino a la obligación de restituir o indemnizar a que se refieren algunas normas de protección de consumidores o usuarios de servicios regulados (...) Ambas normas, aunque con distintos motivos, se fundan en la búsqueda de otorgar protección a los consumidores o usuarios de servicios eléctricos, respectivamente, frente a potenciales abusos o deficiencias en la entrega de un bien o servicio por un proveedor, en una relación*

⁶² Díaz Tolosa, R. Responsabilidad objetiva en el ordenamiento jurídico chileno. Coquimbo, Revista de Derecho, Universidad Católica del Norte. 83P.

⁶³ Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. Historia de la Ley 21.210, p.374, [en línea] https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/7727/HLD_7727_9f765dd865419bb8c063b265c5063646.pdf [consulta: 07 de septiembre de 2021]

⁶⁴ *Idem.*

jurídica en la cual los usuarios o consumidores, considerados individualmente, se encuentran en una posición de desequilibrio o con mayores dificultades para hacer efectivos sus derechos, lo cual es suplido por el legislador mediante mecanismos de corrección en el funcionamiento de los respectivos mercados”⁶⁵. (énfasis agregado).

Asimismo, según consta en la historia fidedigna del establecimiento de la ley, el numeral en cuestión se mantuvo prácticamente inalterado a lo largo de su discusión y tramitación legislativa, *“no obstante, se haya eliminado posterior al primer trámite constitucional en la cámara de diputados, el término “indemnizar” que se contemplaba en el mensaje del proyecto de ley⁶⁶, y que antecedió al vocablo “compensar” que actualmente se consagra en los párrafos primero y segundo de la norma”⁶⁷.*

Según explica Zarraluqui, *“la diferencia entre indemnizar y compensar reside únicamente en la extensión de la reparación: el objetivo de la indemnización es la reparación total del daño; en cambio, compensar tiene un significado aritméticamente menos igualatorio, aunque su origen semántico sea el mismo”⁶⁸.*

Sin perjuicio de lo anterior, y dado que en múltiples ocasiones se utilizan ambos conceptos de manera indistinta y como sinónimos, seguimos la definición de indemnización del profesor Abeliuk, como *“aquella que tiende a obtener un cumplimiento de la obligación por equivalencia, o sea, que el acreedor obtenga económicamente tanto como le habría significado el cumplimiento íntegro y oportuno de la obligación; por ello debemos definirla como la cantidad de dinero que debe pagar el deudor al acreedor y que equivalga o*

⁶⁵ Seguel Malagueño, L. y Aguayo Gajardo, O. 2021. ANÁLISIS DE LOS CRITERIOS EN SEDE ADMINISTRATIVA Y JUDICIAL SOBRE DESEMBOLSOS COMPENSATORIOS U ORIGINADOS EN UN CONTRATO DE TRANSACCIÓN. Anuario UDP, 24P.

⁶⁶ Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. Historia de la Ley 21.210, p.69 [en línea] https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/7727/HLD_7727_749a0d2dec7072ac83d5ebf0f2ff393.pdf [consulta: 13 de septiembre de 2021]

⁶⁷ Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. Historia de la Ley 21.210, p.51 [en línea] https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/7727/HLD_7727_de481d85b1fee39f36b97f07efd7f102.pdf [consulta: 13 de septiembre de 2021]

⁶⁸ ZARRALUQUI SÁNCHEZ-EZNARRIAGA, Luis. 2003. La pensión compensatoria de la separación conyugal y el divorcio. Valladolid, Editorial Lex Nova, segunda edición. 125P.

represente lo que éste habría obtenido con el cumplimiento efectivo, íntegro y oportuno de la obligación”⁶⁹.

Ahora bien, respecto al tratamiento tributario que recibían tales compensaciones previo a la inclusión del numeral 14 del artículo 31 de la LIR, cabe señalar que la jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos ponía especial énfasis en dos cuestiones:

- a) En primer lugar, en diferenciar aquellos desembolsos de dinero que se le ordene pagar al contribuyente como consecuencia de un incumplimiento contractual de aquellas multas impuestas mediante el ejercicio de potestades sancionatorias conferidas por ley. Lo anterior, puesto que, *“cuando el fundamento que origina una multa aplicada por un organismo estatal es un incumplimiento contractual y no una infracción legal o reglamentaria, no reviste la naturaleza jurídica de una multa fiscal como sanción administrativa, sino que, más bien se trata de una consecuencia jurídica de una situación expresamente prevista en las bases y en el contrato, lo que no implica el ejercicio del ius puniendi o potestad sancionatoria del Estado”*⁷⁰, razón por la cual, en tales casos, con la normativa anterior a la Ley 21.210, se trataba como un gasto rechazado afecto al impuesto único del artículo 21 de la LIR por no tener el carácter de multa y, por consiguiente, no estar comprendida dentro de las excepciones en la primera parte, del inciso 2º del artículo 21 de la LIR.⁷¹

⁶⁹ ABELIUK MANASEVICH, R. 2001. Las obligaciones (4a. ed. actualizada.). Santiago. Editorial Jurídica de Chile. Tomo II (cuarta parte)

⁷⁰ Servicio de Impuestos Internos, Oficio N.º 561 de 2017.

⁷¹ Así lo ha señalado el SII cuando afirma que *“en cuanto a las boletas cobradas por el Ministerio de Transporte y Telecomunicaciones, por tratarse de una cantidad de dinero establecida a favor de la contraparte, por el incumplimiento de una obligación contractual sólo cabe concluir que su tratamiento debe ser el de un gasto rechazado, ya que el cobro de la boleta de garantía se ha efectuado ante el referido incumplimiento contractual, y no constituye un gasto necesario e inevitable en los términos requeridos para aceptar su deducción, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso primero del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (...), en su calidad de gasto rechazado, deberá agregarse a la renta líquida imponible del período respectivo, debidamente reajustado en la forma que establece el numeral tercero de la citada disposición; afectándose además con la tributación establecida en el inciso tercero del artículo 21 de la Ley del ramo, porque aun cuando la multa en cuestión cede en beneficio del Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones, este último organismo no actúa para estos efectos en el ejercicio de potestades sancionatorias conferidas por ley, sino en carácter de parte de un contrato.”* Servicio de Impuestos Internos, Oficio N.º 1.695 de 2010.

- b) En segundo lugar, el SII ponía también especial énfasis en el requisito de que tales desembolsos sean efectivamente necesarios para producir la renta para efectos de considerarlos como un gasto aceptado. Lo anterior es refrendado, por ejemplo, en el Oficio N.º 1695 de 2010, que señala: *“respecto a la posibilidad de considerar estas sumas a sus clientes como un gasto necesario para producir la renta por parte de las compañías obligadas a dichos pagos, si bien, éstos deben considerarse obligatorios para las empresas, en el evento que concurran los supuestos descritos en el precepto que los regule, no cumplen el requisito de ser necesarios para producir la renta, toda vez que no se trata de desembolsos usuales en que deben incurrir este tipo de empresas para producir sus rentas (...) estas cancelaciones no conllevan un ingreso correlacionado a ellas, como ocurre con la generalidad de los desembolsos para que sean aceptado como tales para producir la renta de las empresas”*.⁷²

Ahora bien, cabe señalar que hoy la situación no dista de los criterios recientemente expuestos por el SII, ya que, no obstante la inclusión del numeral 14 al inciso cuarto del artículo 31 de la LIR mediante la Ley de Modernización Tributaria, que vino a regular de manera expresa las situaciones antes mencionadas, el criterio sigue siendo prácticamente el mismo, pues en atención a los requisitos particulares que exige el respectivo numeral para efectos de calificar una compensación como gasto aceptado, no se observa un cambio en los requisitos específicos que discutimos, vale decir, que efectivamente se trate de compensaciones ordenadas por una entidad que tenga la potestad sancionatoria, asimismo, que dicho pago sea efectuado en cumplimiento de una obligación legal, y no de obligaciones contractuales impuestas por las propias partes, y, finalmente, que dicha compensación cumpla con los requisitos generales del artículo 31 inciso 1º de la LIR y especialmente el de su *necesidad*.

Sin perjuicio de ello, se debe puntualizar que, en materia de aplicación del artículo 21 de la LIR, la Ley de Modernización Tributaria efectivamente introduce un cambio, pues con anterioridad a la dictación de la Ley, todos aquellos gastos que no cumplían con los requisitos citados y que se calificaban como gastos no aceptados, a juicio del SII, debían gravarse con el impuesto sanción del artículo 21 de la LIR, tal como es posible constatar en los Oficios

⁷² Servicio de Impuestos Internos, Oficio N.º 1695 de 2010.

N.º561 de 2017 y N.º1.695 de 2017 anteriormente expuestos. Esa situación, hoy se encuentra zanjada por la Ley 21.210, pues la Ley es clara en señalar que, de no cumplir con los respectivos requisitos, tales gastos, si bien, por una parte, no podrán ser deducidos de la renta bruta del contribuyente, por otra parte, no se gravan con el impuesto del artículo 21 de la LIR.

3.5 Caso fortuito:

Una última interrogante que surge al leer la redacción del inciso primero del numeral 14 del artículo 31 de la LIR, dice relación con eventuales casos fortuitos que ocasionen compensaciones que deba pagar el contribuyente a sus clientes o usuarios.

El caso fortuito o fuerza mayor está definido por el legislador en nuestro Código Civil en su artículo 45 al disponer que: “*Se llama fuerza mayor o caso fortuito el imprevisto a que no es posible resistir, como un naufragio, un terremoto, el apresamiento de enemigos, los actos de autoridad ejercidos por un funcionario público, etc*”.

De la definición en cuestión, se desprenden dos requisitos para que éste se configure, vale decir, *imprevisibilidad* e *irresistibilidad*. Sin embargo, la doctrina junto con la jurisprudencia, agregan *la exterioridad del hecho*, que emana de los artículos 45 y 1547 inciso segundo del Código Civil⁷³, referido a que “*el suceso no se origine en la conducta del deudor, sino que provenga de la naturaleza, o bien, de un tercero*”⁷⁴, vale decir, que el hecho escape de la esfera de control del deudor.

Lo anterior es relevante en la materia objeto de análisis, por cuanto, según señalamos, el numeral en cuestión contempla un régimen de responsabilidad objetiva, el cual sólo exige el nexo causal y el daño para desencadenar la responsabilidad, sin atender a la imputabilidad del actor. En ese sentido, es que surge la interrogante de qué ocurre en los casos fortuitos.

⁷³ Asimismo, disposiciones tales como Art.1590, 1672 inciso primero, 1925 inciso primero, entre otras, todas las cuales vienen a dar cuenta de aquel tercer requisito que construye la doctrina junto a la jurisprudencia.

⁷⁴ Brantt, María Graciela. 2009. La exigencia de exterioridad en el caso fortuito: su construcción a partir de la distribución de los riesgos del contrato. Valparaíso, Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso. 44P.

De acuerdo con la doctrina, en un régimen de responsabilidad objetiva, el caso fortuito, en tanto elemento de exclusión de la imputabilidad, no tiene cabida por cuanto en este tipo de estatuto no interesa la conducta del hechor, por lo que, respecto al caso fortuito se afirma que, *“basta entonces que exista un daño para que se contraiga la obligación de indemnizar, aunque aquél constituya el resultado de un caso fortuito o fuerza mayor”*⁷⁵.

En el mismo sentido, el profesor Pablo Rodríguez señala que, para operar la responsabilidad contractual objetiva, requiere de la acreditación de existencia de la obligación contractual, el daño y la relación de causalidad, por lo que, al analizar el nexo causal, señala que *“desde luego el caso fortuito y la fuerza mayor sólo interrumpen el nexo causal, cuando la ley en términos formales y explícitos, lo permite. En silencio de la ley, no cabe alegar este tipo de interrupción. Lo anterior porque el caso fortuito o fuerza mayor eliminan la imputabilidad subjetiva, la cual, como quedó explicado, no es presupuesto de la responsabilidad objetiva”*⁷⁶.

Aclarado lo anterior, cabe dar cuenta de la eventual aplicación de casos fortuitos en el numeral arduamente analizado en la presente investigación. Como ya se explicó en los párrafos precedentes, el caso fortuito, en principio, no tiene lugar en el régimen de responsabilidad objetiva que contempla el numeral 14 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR, o al menos, en la primera fase del respectivo numeral, que dice relación con *el desembolso del contribuyente* y que ordena indemnizar una vez se cumplan los presupuestos que prescribe la norma, pues en todos los casos en que exista algún daño a los clientes o usuarios, y, además, exista una obligación legal que ordene la respectiva compensación, el contribuyente deberá compensar a su cliente o usuario, sin perjuicio de la posibilidad, como ya se detalló en los capítulos precedentes, de deducir tal desembolso como un gasto de su renta bruta a fin de obtener su renta líquida, siempre que dé cumplimiento a todos y cada uno de los requisitos tanto generales como particulares que prescribe el artículo 31 de la LIR.

Ahora bien, la relevancia de la eventual existencia de un caso fortuito que pueda tener cabida en casos donde tenga aplicación el presente numeral, dice relación con dos

⁷⁵ Tapia, O. 2006. La responsabilidad civil en general y responsabilidad delictual entre los contratantes. Santiago, Lexis Nexis. 135P.

⁷⁶ Rodríguez, P. 2003. Responsabilidad Contractual. Santiago, Editorial Jurídica de Chile. 287P.

situaciones hipotéticas. En primer lugar, respecto al contribuyente, como mecanismo de defensa para acreditar su conducta diligente frente a una eventual reclamación del SII donde impute la partida de aquel, que califica a la respectiva compensación como gasto necesario para efectos de su deducción de la renta bruta, buscando la declaración de rechazo del gasto por parte del Tribunal Tributario y Aduanero; y, en segundo lugar, como mecanismo de defensa para un tercero, frente a la eventual acción de reembolso que interponga el contribuyente, buscando se declare su negligencia, y, por ende, su responsabilidad para efectos de que le reembolse la compensación efectuada. Por lo que, para el tercero, si logra acreditar el caso fortuito, no deberá reembolsar al contribuyente, pues en definitiva, no habrá tenido acción u omisión alguna en el hecho que le imputa el contribuyente por el cual aquel tuvo que responder, en cambio, si el tercero no logra acreditar el eventual caso fortuito en el hecho que le imputan, deberá reembolsar el monto que el contribuyente tuvo que desembolsar por la negligencia del tercero, no pudiendo deducir tal reembolso como un gasto de la RLI del tercero negligente.

CAPÍTULO III: ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL DE LOS GASTOS ORIGINADOS POR COMPENSACIONES

4 Análisis jurisprudencial de los gastos por compensación previo a la Ley 21.210:

Para efectos de un mayor orden en el análisis jurisprudencial que se realizará en este tercer capítulo, la siguiente tabla nos facilita la clasificación de las 5 sentencias a tratar:

Causa	ROL / RIT / RUC	Tribunal	Procedimiento	Procede/ No procede
Farmacias Ahumada S.A. con Servicio de Impuestos Internos	RIT: T - 427 – 2013 RUC: 1390002371-K	Primer Tribunal Tributario y Aduanero de Santiago	Procedimiento sobre Reclamación Tributaria	No permite su deducibilidad como gasto necesario para producir la renta.
	ROL N.º: 64 - 2015	Itla. Corte Apelaciones de Santiago	Procedimiento sobre Reclamación Tributaria	Confirma fallo del tribunal de primera instancia.
	ROL N.º: 7.419 - 2016	Excma. Corte Suprema	Procedimiento sobre Reclamación Tributaria	Confirma fallo de la Itlma. Corte de Apelaciones de Santiago.
Empresa Eléctrica de la Frontera S.A. con Servicio de Impuestos Internos	RIT: T - 6 - 2014 RUC: 1490000176-3	Tribunal Tributario y Aduanero de Puerto Montt	Procedimiento sobre Reclamación Tributaria	Permite la deducción de compensaciones como gasto necesario para producir la renta.
	ROL N.º: 32-2015	Itla. Corte Apelaciones de Puerto Montt	Procedimiento sobre Reclamación Tributaria	Confirma fallo del tribunal de primera instancia.

	ROL N.º: 27.536-2016	Excma. Corte Suprema	Procedimiento sobre Reclamación Tributaria	No permite deducción como gasto de las compensaciones pagadas por el contribuyente.
Empresa Concesionaria de Servicios Sanitarios S.A. con Servicio de Impuestos Internos	RIT: C - 10101 - 2012 RUC: 000000000-0	Juzgado Tributario Santiago	Procedimiento sobre Reclamación de Liquidaciones	No permite deducción como gasto necesario para producir la renta a la indemnización pagada por el contribuyente.
	ROL N.º: 13444 - 2015	Itla. Corte Apelaciones de Puerto Montt	Procedimiento sobre Reclamación Tributaria	Confirma fallo del tribunal de primera instancia.
	ROL N.º: 32.880-2016	Excma. Corte Suprema	Procedimiento sobre Reclamación Tributaria	No permite deducción como gasto necesario para producir la renta a la indemnización pagada por el contribuyente.
Sociedad Austral de Electricidad S.A. con Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional de Puerto Montt	RIT: T - 35 – 2015 RUC: 0000000000-0	Tribunal Tributario y Aduanero de Puerto Montt	Procedimiento sobre Reclamación Tributaria	Permite la deducción de compensaciones como gasto necesario para producir la renta.
	ROL N.º: 18 - 2016	Itla. Corte Apelaciones de Puerto Montt	Procedimiento sobre Reclamación Tributaria	Confirma sentencia de primera instancia.
	ROL N.º: 15.514-2017	Excma. Corte Suprema	Procedimiento sobre Reclamación Tributaria	Confirma fallo de la Itlta. Corte de Apelaciones de Puerto Montt.

Sociedad Austral de Electricidad S.A. con Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional de Puerto Montt	RIT: T - 19 – 2016 RUC: 1690000645-8	Tribunal Tributario y Aduanero de Puerto Montt	Procedimiento sobre Reclamación Tributaria	Permite la deducción de compensaciones como gasto necesario para producir la renta.
	ROL N.º: 25 - 2016	Ilt. Corte Apelaciones de Puerto Montt	Procedimiento sobre Reclamación Tributaria	Confirma sentencia de primera instancia
	ROL N.º: 31.777-2017	Excma. Corte Suprema	Procedimiento sobre Reclamación Tributaria	No permite deducción como gasto necesario para producir la renta respecto de las compensaciones pagadas por la contribuyente.

4.1 Sentencia Excma. Corte Suprema, Rol N.º 7.419-2016, Caratulada “FASA con Servicio de Impuestos Internos”:

En el año 2008 el Tribunal de la Libre Competencia⁷⁷, inició un procedimiento⁷⁸ contencioso en contra de diversas farmacias, dentro de las cuales se encuentra la reclamante “Farmacias Ahumada S.A.”. Posteriormente, en marzo de 2009, se suscribió un acuerdo de conciliación entre la reclamante y la Fiscalía Nacional Económica⁷⁹, en el que FASA S.A. se obligó a pagar 1.350 UTA, acuerdo que fue aprobado por el TDLC en abril de dicho año.

Ahora bien, respecto la materia del presente trabajo, el Servicio de Impuestos Internos, luego de practicar la Citación N.º 2 de 2013, en la que fiscalizó el tratamiento

⁷⁷ En adelante “TDLC”.

⁷⁸ Dicho procedimiento obedeció a un requerimiento de la Fiscalía Nacional Económica, quien solicitó se aplique una multa a beneficio fiscal de 20.000 UTA por infracción al artículo 3 letra A DL-211, vale decir, por haberse coludido en aras de subir el precio a más de 200 productos entre 2007 y 2008.

⁷⁹ En adelante “FNE”.

tributario de la partida “gasto por pago producto de acuerdo conciliatorio con la FNE”, emitió las Liquidaciones N.º 37 por concepto de impuesto único de AT 2010, y N.º 38 por reintegro, debido a la modificación del resultado tributario que se produjo por la agregación a la base imponible de primera categoría, del gasto rechazado.

En primera instancia, el Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, dictó sentencia mediante la cual dejó sin efecto la Liquidación N.º 37 por concepto de impuesto único, por estimar que dicho pago es asimilable a una multa, y, por lo tanto, se encuentra excluida de dicha tributación en virtud del inciso tercero del artículo 21 de la LIR, según la normativa vigente en ese momento. Sin embargo, confirmó la Liquidación N.º 38 por cuanto calificó al respectivo gasto como no necesario para producir la renta.

Dicha sentencia fue apelada por ambos litigantes, radicando el conocimiento en la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago, quien reprodujo las consideraciones del fallo apelado respecto a la parte en que se califica al gasto como no necesario para producir la renta, pero eliminó aquellas que se refieren a la inaplicabilidad del impuesto único, reemplazándolas por otras que estimen procedente dicho cobro. Por eso, en la parte resolutive, revoca el fallo en cuanto acogió el reclamo contra la liquidación N.º 37, que cobra impuesto único a la renta, y lo confirma, en lo demás apelado.⁸⁰

Frente a lo anterior, la reclamante dedujo recurso de casación en el fondo y en la forma. Respecto al recurso de casación en la forma, la causal invocada por la reclamante es la consignada en el N.º 5 del artículo 768 en relación con el N.º 6 del artículo 170 del Código de Procedimiento Civil, que entiende configurada porque la resolución de alzada no hace referencia alguna a la Liquidación N.º 38, por reintegro de devolución indebida del artículo 97 LIR, a pesar de que también fue objeto del reclamo y de la apelación respectiva. Explica que, siendo su pretensión la de dejar sin efecto esa liquidación por reintegro, el tribunal de segundo grado debía pronunciarse sobre esta alegación sustancial; sin embargo, no formuló razonamiento alguno, a pesar de que debía hacerlo según prescribe el artículo 170 del Código de Procedimiento Civil.

⁸⁰ Sentencia Excma. Corte Suprema, Rol N.º 7.419-2016, Considerando Segundo.

Ante ello, la Excelentísima Corte Suprema señaló que la causal de nulidad formal en examen guarda relación con la omisión de la decisión del asunto controvertido, sin embargo, desestima el respectivo recurso arguyendo que dicha omisión no es tal, pues *“el tribunal de segundo grado contando con competencia para conocer de la apelación impetrada por ambas partes, emite pronunciamiento respecto de lo solicitado en cada recurso, revocando parcialmente la decisión apelada, manteniendo la vigencia de la Liquidación por impuesto único y confirmándola en lo demás, lo que implica el rechazo de la impugnación del contribuyente, quien pretendía se deje sin efecto la liquidación N.º 38 por reintegro de la devolución indebida.”*⁸¹ Es por tal razón que la Excma. Corte Suprema rechaza el recurso de casación en la forma.

Ahora bien, respecto del recurso de casación en el fondo en contra de la sentencia de la Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, FASA S.A. denunció la errónea aplicación e interpretación del artículo 21 de la LIR en relación a los artículos 19 a 23 del Código Civil, pues el respectivo pago del acuerdo conciliatorio alcanzado con la FNE en marzo de 2009 cabe dentro de las hipótesis de excepción de la tributación con impuesto único, previstas en el inciso 3º del citado artículo 21. En ese sentido, la sentencia recurrida a juicio de la recurrente efectúa una interpretación distinta de la del Director Nacional del Servicio, quien sostuvo que el concepto de multa se amplía a cualquier sanción que se pague a las entidades citadas en la norma, y, por ende, se liberan de la tributación del artículo 21 de la LIR, razón por la cual, resulta equivocado estimar que el referido pago no tiene la naturaleza de multa o que no es posible asimilarlo a ella.

Ahora bien, cabe precisar, antes de abocarnos en los respectivos fallos de nuestros tribunales de justicia, que las liquidaciones se generaron por la objeción del Servicio de Impuestos Internos al tratamiento tributario que la contribuyente le dio en el año tributario 2010, en la categoría de “gasto necesario para producir la renta”, al pago efectuado a la FNE en 2009 como consecuencia de la conciliación suscrita con la señalada entidad pública, aprobada por el TDLC. De esa objeción emana el cobro de impuesto único a la renta, de acuerdo con el inciso tercero del artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta, y la orden de restitución de las sumas devueltas a la reclamante, debido a la modificación del resultado

⁸¹ Sentencia Excma. Corte Suprema, Rol N.º 7.419-2016, Considerando Tercero.

tributario que se produjo por la agregación, a la base imponible de primera categoría, del gasto rechazado.

En primer lugar, la resolución de primer grado acogió la reclamación de la contribuyente en tanto *“consideró que el respectivo pago se trata de un gasto no necesario, pero no adquirió convicción en cuanto a que está gravado con impuesto único, teniendo en cuenta que las modificaciones de las leyes 18.985 y 19.155 amplían el campo de los pagos que no deben estimarse como retiro presunto, a los intereses, reajustes y multas no sólo de orden tributario y no sólo los pagados al Fisco o municipalidades, sino a los organismos o instituciones públicas, citando al efecto la Circular N.º 40 de 1992, que establece que esa regla se aplica a cualquier concepto de sanción”*⁸². Es por tal razón, que en primera instancia se resolvió no gravar con el impuesto del artículo 21 de la LIR, pues el sentido de la norma es castigar los llamados retiros, que debe interpretarse restrictivamente y, en este caso, es dudoso que se cumplan los presupuestos del artículo 21 ya citado.

En segundo lugar, pero antes de entrar de lleno en la decisión de la Excma. Corte Suprema, cabe señalar que, a diferencia del tribunal de primer grado, el referido Tribunal de Alzada calificó al pago como gasto rechazado, sobre la base de que aquel incumple el requisito de la “necesidad”, *“pues aquel es consecuencia de hechos o conductas ilícitas, por lo que, no es posible homologarlo a decisiones de negocios, asimismo, señala que tales deben relacionarse con el giro del negocio y ser inevitables u obligatorios, sin embargo, éste constituye un desembolso económico voluntario, por concepto de indemnización de perjuicios a beneficio social para efectos de resarcir el daño inferido a terceros producto de la colusión”*⁸³(énfasis agregado). Agrega además que, dicho pago no puede tener la calidad de multa, ya que, *“aquel fue consecuencia de un ofrecimiento voluntario por parte de FASA S.A. con el fin de poner término al proceso que se seguía en su contra por prácticas atentatorias contra la libre competencia, cuestión que reconoce en el acuerdo respectivo, razón por la cual, dicho pago no tiene la naturaleza de multa, al no ser una sanción*

⁸² Sentencia Excma. Corte Suprema, Rol N.º 7.419-2016, Considerando Sexto.

⁸³ Sentencia Itma. Corte de Apelaciones de Santiago, Rol N.º 64 – 2015, Razonamientos 4º y 5º.

económica o castigo que imponga una autoridad por la comisión de una falta o ilícito.”⁸⁴
(énfasis agregado).

Finalmente, la Excma. Corte Suprema previene que, en virtud del recurso deducido, la controversia sólo comprende los aspectos de derecho que están relacionados con el sentido y alcance que debe darse al inciso tercero del artículo 21 de la LIR, esto es, si la suma pagada en cumplimiento del acuerdo de conciliación es posible o no asimilarla al concepto de multa, ya que, de ello depende que se encuentre excluida o no del referido gravamen, y no si el referido gasto es o no necesario para producir la renta.

En consecuencia, nuestro máximo tribunal, con base en los distintos elementos de interpretación de nuestro Código Civil, y en específico con base en el elemento gramatical⁸⁵, estableció que el pago producto del referido acuerdo conciliatorio *“no es una multa ni puede asimilarsele, pues fue impuesta por las propias partes que, en uso de su autonomía de la voluntad, convinieron dicho pago, sin imposición alguna de la autoridad.”*⁸⁶ (énfasis agregado). Es principalmente por tal razón, que nuestro Máximo Tribunal tiene por rechazado el recurso deducido, lo que trajo como consecuencia, dos modificaciones en la situación tributaria de la contribuyente, por un lado, debe reincorporarlo a la renta líquida, de acuerdo con lo previsto en la letra g) del N.º 1 del artículo 33 de la Ley de Impuesto a la Renta, cuestión que en el caso de autos, trajo la orden de restitución contenida en la Liquidación N.º 38, y, por otro lado, implica que dicho pago debe efectivamente gravarse con el impuesto único del artículo 21 tanta veces aludido, el cual, impone una tasa de 35% para ciertas sumas, dentro de las cuales están las aludidas en el artículo 33 N.º 1 de la misma ley.

El fallo en cuestión es interesante, por cuanto, si bien, se extiende a más puntos que el objeto del presente trabajo, tales como, la procedencia del impuesto único del artículo 21 LIR y el reintegro de sumas en virtud artículo 97 LIR, podemos vislumbrar cómo tanto en

⁸⁴ Op. Cit; Rol N.º64-2015.

⁸⁵ Sentencia Excma. Corte Suprema, Rol N.º 7.419-2016, Considerando Octavo. Al respecto, según la RAE, se define multa como *“una sanción administrativa o penal que consiste en la obligación de pagar una cantidad de dinero, quedando de manifiesto que uno de los componentes propios de la multa es su carácter administrativo o penal, razón por la cual, debe ser impuesta por una autoridad del Estado”*.

⁸⁶ Op. Cit; Rol N.º 7.419-2016, Considerando Octavo.

primera como en segunda instancia, cobran suma relevancia los requisitos generales del artículo 31 LIR, vale decir, la necesidad del gasto, es decir, su carácter de inevitable u obligatorio, para efectos de calificar el pago por el acuerdo conciliatorio como un gasto necesario y poder deducirlo de la renta bruta del contribuyente, cuestión que en el caso sub lite los tribunales estimaron que no ocurrió, por los argumentos anteriormente ya expuestos, vale decir, por ser dicho pago impuesto por las propias partes, y, además, no vincularse al giro o negocio de FASA S.A., ni ser necesario e inevitable para producir la renta pues “*no se trata de desembolsos usuales en que deben incurrir este tipo de empresas para producir sus rentas ni conllevan un ingreso correlacionado a ellas, como ocurre con la generalidad de los desembolsos para que sean aceptado como tales para producir la renta de las empresas*”⁸⁷.

Ahora bien, para efectos del objeto de estudio, es relevante determinar si hipotéticamente a la fecha en que se resolvió el caso, hubiese existido el numeral 14 del artículo 31 de la LIR que introduce la Ley de Modernización Tributaria, y, en ese sentido, determinar si la decisión de nuestros tribunales hubiese sido la misma, es decir, considerar igualmente aquel pago como un gasto rechazado por no cumplir con los requisitos generales del artículo 31 LIR, y, por tanto, gravarlo además con el impuesto único, o, por el contrario, si la decisión hubiese cambiado en definitiva porque dicho pago cumpliría con los requisitos que exige el numeral en cuestión.

Al respecto, cabe señalar que, bajo la hipótesis anterior, la decisión de nuestros Tribunales de Justicia probablemente hubiese sido la misma, con una salvedad que detallaremos a continuación. Lo anterior, en definitiva, porque dicho pago tampoco cumpliría con los requisitos que exige el numeral 14 del artículo 31 de la LIR, ya que, (i) en primer lugar, el referido pago tiene su origen en un acuerdo de voluntades convenido e impuesto por las propias partes, por lo que, no cumpliría con el requisito relativo a que *los desembolsos o descuentos sean ordenados por una entidad fiscalizadora*; (ii) en segundo lugar, y, en relación con lo anterior, dicho pago tampoco obedece al requisito que impone el numeral relativo a que aquél provenga del *cumplimiento de una obligación legal de compensar el daño patrimonial a sus clientes o usuarios*, pues aquel como bien señalamos anteriormente,

⁸⁷ Servicio de Impuestos Internos, Oficio Ordinario N.º 2.491 de 2005.

consiste en una obligación voluntariamente adquirida, sin imposición alguna de autoridad⁸⁸, (iii) y, según consta en los hechos no discutidos del conflicto,⁸⁹ en sus números 8°, 10°, 11°, 12° y 13°, el Directorio de FASA S.A., conforme la resolución que aprueba el acuerdo conciliatorio, reconoció su responsabilidad en los hechos confesados, razón por la cual, tampoco cumple con el requisito que exige el numeral en cuestión en orden a que no exista negligencia del contribuyente.

Dado lo anterior, es posible concluir que de haber existido el nuevo numeral 14 del artículo 31 de la LIR a la fecha en que se resolvió el caso, la decisión de nuestros Tribunales de Justicia, en lo referido exclusivamente al artículo 31 de la LIR, no hubiese distado de la que ya conocemos, precisamente porque no se cumplen los presupuestos para que dicho pago sea considerado como un gasto aceptado. Con todo, si bien el referido pago por el acuerdo conciliatorio no hubiese tenido la naturaleza de gasto aceptado, bajo el nuevo N.º 14 del artículo 31 LIR, conviene precisar que, por el contrario, no se hubiese gravado el pago con el impuesto único del artículo 21 de la LIR, pues tal como dispone el nuevo numeral, *“si se determina la negligencia del contribuyente por autoridad competente, los desembolsos o descuentos pagados no serán aceptados como gasto deducible de la renta líquida imponible, pero no se gravarán con el impuesto establecido en el artículo 21 de esta ley”*.⁹⁰

4.2 Sentencia Excma. Corte Suprema, Rol N.º 27.536-2016, “Empresa Eléctrica de la Frontera S.A. con Servicio de Impuestos Internos”:

El 31 de mayo de 2011, Empresa Eléctrica de la Frontera S.A. (“FRONTEL”) concluyó un proceso de fusión por incorporación, mediante el cual fue absorbida por Inversiones Los Lagos III S.A., subsistiendo esta última, no obstante, conservar el nombre de la primera sociedad, es decir, Inversiones Los Lagos III S.A. a pesar de haber absorbido a FRONTEL, continuó operando con el nombre de “Empresa Eléctrica de la Frontera S.A.”

⁸⁸ Sentencia Excma. Corte Suprema, Rol N.º 7.419-2016, Considerando Décimo Segundo.

⁸⁹ Op. Cit; Rol N.º 7.419-2016, Considerando Quinto. Página 11 y 12.

⁹⁰ Regla incorporada al artículo 31 N.º 14 LIR, por la letra g) del N.º 13 del artículo segundo de la Ley N.º 21.210, vigente a contar del 1 de enero de 2020.

Con motivo de la fusión, Inversiones Los Lagos III S.A. absorbió e incorporó el capital propio tributario de su filial, razón por la cual, se extinguió contable, legal y tributariamente la inversión consistente en acciones que mantenía en ella.

Ahora bien, FRONTEL (subsistente) al determinar su Renta Líquida Imponible, vale decir, la base imponible del Impuesto a la Renta de Primera Categoría correspondiente al año tributario 2012, declaró un resultado tributario de pérdida ascendente a \$3.356.647.363, solicitando en consecuencia una devolución de impuestos ascendente a \$1.186.845.244, por concepto de: (i) Pagos Provisionales Mensuales ascendente a \$621.580.342; (ii) Pago Provisional por Utilidades Absorbidas (PPUA) por \$537.139.289, y (iii) Créditos por Gastos de Capacitación por \$29.032.494. De la devolución solicitada, el Servicio autorizó una devolución parcial por la suma de \$918.275.600 con fecha 23 de mayo de 2012, quedando un saldo pendiente de \$268.569.644

Posteriormente, con fecha 14 de junio de 2012, el SII emitió la notificación N.º 1202201575, mediante la cual se pidió al contribuyente acreditar la procedencia de la devolución solicitada. Sin embargo, los antecedentes aportados por la empresa no lograron clarificar las observaciones del ente fiscalizador, razón por la que, *“el Servicio emitió la resolución exenta N.º 4.814 de 2013, mediante la cual declaró improcedente la pérdida tributaria declarada en el AT 2012 y, además emitió la liquidación N.º 19.900 de 2013 que ordenó el cobro por reintegro de Impuesto de Primera Categoría del AT 2012, siendo ambos actos notificados al contribuyente con fecha 29 de octubre de 2013.”*⁹¹

Cabe señalar además que, en lo relativo a la procedencia solicitada por FRONTEL, empresa concesionaria del servicio público de distribución de energía eléctrica, en su declaración de Impuesto a la Renta AT 2012 por concepto de pagos provisionales por utilidades absorbidas, se concluyó de los antecedentes el correcto registro de las operaciones en que se fundó la pérdida declarada, la que tuvo su origen en la reorganización empresarial antes señalada.

Ahora bien, la contribuyente dedujo recurso de reclamación tributaria en contra de los actos notificados el 29 de octubre de 2013, el cual fue acogido mediante sentencia de

⁹¹ Sentencia Excma. Corte Suprema, Rol N.º 27.536-2016, Considerando Tercero.

fecha 25 de septiembre de 2015 por el Tribunal Tributario y Aduanero de Puerto Montt, que dejó sin efecto tanto la Resolución N.º 4.814 como la Liquidación N.º 19.900 emitidas por el SII, y estimó que la devolución solicitada fue procedente, por cuanto los ajustes por corrección monetaria y el *goodwill* originado por la fusión se encontraban correctamente determinados, asimismo, ocurre con el carácter de “necesario” que se le otorgó a las compensaciones que componen la pérdida declarada, las que tienen su origen en interrupciones del servicio eléctrico no autorizado y que tienen el carácter de obligatorias para la empresa.

Apelada la sentencia por el Servicio, la Iltma. Corte de Apelaciones de Puerto Montt confirmó lo resuelto por el tribunal *a quo*, estableciendo que “respecto de las compensaciones pagadas por la empresa y declaradas como pérdidas, no tienen el carácter de multa, de manera que considerando la naturaleza del giro del negocio al cual se dedica, su carácter obligatorio y su origen, tienen el carácter de responsabilidad objetiva, por lo que se concluye que quedan dentro del concepto de gasto necesario para producir la renta, y, por tanto, su deducción resulta tributariamente admisible”⁹². (énfasis agregado)

Respecto dicha resolución, el SII dedujo recurso de casación en el fondo indicando como normas vulneradas los artículos 31, inciso 1º, y 31, inciso 4º N.º 3 incisos 1 y 2, ambos de la LIR, en relación con los artículos 19 y 20 del Código Civil, y el artículo 16 B de la Ley 18.410⁹³, indicando que, el error reside en la identificación que realizan los jueces de la instancia de la obligatoriedad del desembolso declarado – compensaciones que la contribuyente ha debido efectuar a los usuarios, por las suspensiones o interrupciones de suministro de energía – con la necesidad del mismo, fundado en que el artículo 16 B de la Ley 18.410 obliga a la concesionaria a efectuarlas, en circunstancias que tales son indemnizaciones de perjuicios por el desmedro o daño sufrido por la interrupción o suspensión de suministro. Sin embargo, el carácter obligatorio de la compensación fundado en la normativa sectorial no determina su necesidad como gasto necesario para producir la

⁹² Op. Cit; Rol N.º 27.536-2016, Considerando Cuarto.

⁹³ Artículo 16B de la Ley 18.410: “Sin perjuicio de las sanciones que correspondan, la interrupción o suspensión del suministro de energía eléctrica no autorizada en conformidad a la ley y los reglamentos, que afecte parcial o íntegramente una o más áreas de concesión de distribución, dará lugar a una compensación a los usuarios sujetos a regulación de precios afectados, de cargo del concesionario.”

renta, ya que, para ello es imprescindible que cumpla con todos los requisitos establecidos en el inciso 1° del artículo 31 de la LIR, señalando que el referido artículo no asimila su necesidad a una mera obligación contractual o legal, sino a lo indispensable del desembolso para la producción de la renta, en el marco del giro del contribuyente.

Dado lo anterior, concluyó que las compensaciones por interrupciones del servicio de suministro, aun cuando sean obligatorias por expresa disposición de la Ley, no cumplen con los requisitos para calificarlas como necesarias para producir la renta, pues no se trata de desembolsos usuales de este tipo de empresas, ya que, tales desembolsos son evitables si se mantiene una debida diligencia.

Por su parte, nuestro Máximo Tribunal, tomando en consideración lo impugnado en el respectivo recurso, esto es, la aceptación que efectuaron los jueces de instancia respecto de la deducción de las compensaciones que debió pagar la reclamante por interrupciones de suministro eléctrico como gasto necesario para producir la renta, centró su argumentación en el vocablo “necesario” señalando que *“corresponde a aquellos desembolsos en los que inevitablemente ha debido incurrir el contribuyente para generar la renta líquida imponible que se pretende determinar, relacionados directamente con su ejercicio o giro, y que tengan el carácter de inevitables y obligatorios para el fin social”*⁹⁴, asimismo, señalan que en virtud del recurso deducido, sólo se discute la necesidad del gasto, no así, su efectividad, vinculación con el giro del contribuyente, o que hayan sido rebajados como costo.

Agregan, que de la referida norma aplicable al caso sub-lite, vale decir, el artículo 16 B de la Ley 18.410, se desprende un régimen de responsabilidad objetiva que consagra un sistema de resarcimiento en favor del cliente o usuario sujeto a regulación de precios, razón por la cual, destacan que un sector de la doctrina especializada, le atribuye la calidad de *“mecanismo de prevención, disuasor de conductas negligentes e inductor de conductas diligentes, como reforzamiento de la prevención general, con plena independencia de las referidas responsabilidades, que opera sin perjuicio de la responsabilidad civil,*

⁹⁴ Sentencia Excm. Corte Suprema, Rol N.º 11.359-2014. A mayor abundamiento *“el artículo 31 inciso 1° de la LIR no asimila la necesidad de los gastos a una mera obligación contractual o legal, sino que, a lo indispensable del desembolso para la producción de la renta siempre enmarcado en el giro de la empresa, razón por la cual, un gasto tendrá el carácter de necesario para producir la renta, cuando es menester, indispensable o que hace falta para un determinado fin, contraponiéndose a lo superfluo.*

indemnización y de la responsabilidad administrativa, dispuesto por el legislador con el manifiesto fin de evitar la suspensión o interrupción del suministro eléctrico”⁹⁵. En ese orden de ideas, señalaron los jueces de la Excma. Corte Suprema que, según lo expresado en reiterados fallos, es improcedente considerar los desembolsos a título de sanciones como gasto necesario para producir la renta.

Asimismo, arguyeron que “no existe en el proceso antecedente alguno que respalde lo sostenido por la defensa de la reclamante, en el sentido que ha debido efectuar, por hechos fortuitos o no atribuibles a su parte, tales desembolsos, toda vez que nada de eso se ha demostrado al haberse únicamente acreditado los referidos pagos”⁹⁶(énfasis agregado), aunque la verificación de su presupuesto, vale decir, el hecho que genera la obligación de compensar, implica probar que el hecho puede ser atribuible a terceros, tener carácter doloso o culposo, o ser fortuito, comprobaciones indispensables para aceptar que el gasto se encuentra vinculado con el giro de la empresa a título de necesario para producir la renta.

Así las cosas, la Excma. Corte Suprema tuvo por rechazado el recurso de casación deducido, por cuanto, los distintos pagos realizados por concepto de compensación, distaron de ser suficientes para concluir que su monto fue necesario para producir la renta, pues, una determinación como esa, implica que la suma pagada haya sido a título de interrupción del suministro eléctrico no imputable a la contribuyente, sino que, a terceros o a hechos de la naturaleza, “sin embargo, nada de eso fue probado en el juicio, sino que, únicamente la efectividad de los pagos pero no su necesidad.”⁹⁷ (énfasis agregado).

Ahora bien, el citado caso cobra relevancia para efectos del presente trabajo, por el análisis que realiza nuestro Máximo Tribunal tanto del incumplimiento de los requisitos generales del artículo 31 inciso 1º de la LIR como de la imputabilidad de la contribuyente en las interrupciones de suministro eléctrico.

⁹⁵ Román Cordero, Cristian. “Compensación por el hecho de otro. El caso de la interrupción o suspensión no autorizada del suministro eléctrico”. Santiago, Revista de Derecho Administrativo Económico, Pontificia Universidad Católica de Chile, 2019. 165-189P.

⁹⁶ Op. Cit; Rol N.º 27.536-2016, Considerando Undécimo.

⁹⁷ Op. Cit; Rol N.º 27.536-2016, Considerando Undécimo.

En primer lugar, podemos constatar la relevancia del requisito de *acreditación fehaciente*, pues la Excma. Corte Suprema descartó la necesidad del gasto con base en la falta de documentos de la reclamante respecto de su imputabilidad en la interrupción del suministro eléctrico. Es decir, dado que FRONTEL S.A. no pudo comprobar, con base en la documentación aportada, que la referida interrupción se debió a la participación de terceros o a hechos fortuitos, es que justamente no se puede considerar la compensación que ésta debió desembolsar para con sus clientes como un gasto necesario para producir la renta, pues atendida la definición que da la Excma. Corte Suprema, esto es, “*desembolsos inevitables en los que debe incurrir el contribuyente para generar la renta líquida imponible*”⁹⁸, el referido pago no se condice con tal exigencia.

Por ello, la compensación no tiene la calificación de “inevitable” justamente porque el referido desembolso era evitable si se mantenía una debida diligencia. Dicho criterio vino a ratificar un criterio anterior del Máximo Tribunal, que anteriormente ya había señalado que “*el gasto debe justificarse fehacientemente ante el ente fiscalizador y ser necesario, sólo así puede considerarse en la determinación de la base imponible para el cálculo del impuesto a la renta, conforme al texto expreso de la ley (...) lo que no se satisface con la mera enumeración de documentos que el mismo fallo considera deficientes”⁹⁹ (énfasis agregado).*

En segundo lugar, la Excma. Corte Suprema, descartó también la posibilidad de deducir como gasto de la Renta Líquida Imponible la compensación pagada atendido a que la contribuyente tampoco dio cumplimiento a los requisitos restantes que contempla el artículo 31 inciso 1° de la LIR, vale decir, el contribuyente no acreditó que tales desembolsos pertenecieran al giro de la empresa, negocio o actividad, puesto que, no pudo acreditar que la interrupción del suministro eléctrico se debió a intervenciones de terceros o a hechos fortuitos.

Dadas las razones expuestas, se acogió el recurso de casación en el fondo deducido por el SII, ya que, en definitiva, los jueces de alzada incurrieron en un error de derecho al haber resuelto la controversia sometida a su conocimiento, no examinando correctamente las

⁹⁸ Op. Cit; Rol N.º 27.536-2016, Considerando Octavo.

⁹⁹ Sentencia Excma. Corte Suprema, Rol N.º 1160-2013, Considerando Sexto.

exigencias previstas en el ya citado artículo 31 inciso 1° de la LIR para efectos de calificar las compensaciones como un gasto aceptado.

Ahora bien, tal y como ha sido la tónica de la presente investigación, corresponde determinar si la decisión de la Excma. Corte Suprema hubiese sido distinta bajo la inclusión del nuevo numeral 14 del artículo 31 de la LIR. En ese sentido, en primer lugar, respecto de los (I) *desembolsos o descuentos ordenados por entidades fiscalizadoras*, cabe señalar que, la compensación que efectúa FRONTEL S.A. para con sus respectivos clientes, por concepto de la interrupción del suministro eléctrico no autorizado, es ordenada por la Superintendencia de Electricidad y Combustible en virtud del artículo 16 B y 17 de la Ley 18.410. (II) En segundo lugar, la referida compensación también cumple con el requisito relativo a que *efectivamente pague el contribuyente en cumplimiento de una obligación legal de compensar el daño patrimonial a sus clientes o usuarios*, pues la obligación de compensar producto de la interrupción del suministro eléctrico no autorizado proviene de la ley¹⁰⁰. (III) En tercer lugar, respecto al requisito relativo a que *dicha obligación legal no exija probar la negligencia del contribuyente*, cabe señalar que, si bien, por un lado, el ya citado artículo 16 B de la Ley 18.410 al consagrar un sistema de responsabilidad objetiva, prescinde del requisito de la imputabilidad, centrándose sólo en la causalidad y el daño producido, por otro lado, es justamente la nula acreditación por parte de FRONTEL S.A. respecto a que la interrupción se debió a hechos de terceros o a algún caso fortuito, uno de los factores en que la Excma. Corte Suprema se centró para arribar a su decisión, al señalar que “*no existe en el proceso antecedente alguno que respalde lo sostenido por la defensa de la reclamante, en el sentido que ha debido efectuar, por hechos fortuitos o no atribuibles a su parte, tales desembolsos, toda vez que nada de eso se ha demostrado al haberse únicamente acreditado los referidos pagos*”¹⁰¹, razón por la cual, de haberse acreditado fehacientemente que la referida interrupción del suministro eléctrico se debió a actuaciones de terceros o a algún caso fortuito, es posible concluir que, bajo el alero del nuevo numeral 14 del artículo 31 de la LIR, es probable que la decisión de la Excma. Corte Suprema hubiese sido distinta, vale decir, de considerar la referida compensación como un gasto, ya que, como señalamos,

¹⁰⁰ Artículo 16 B de la Ley 18.410

¹⁰¹ Op. Cit; Rol N.º 27.536-2016, Considerando Undécimo.

efectivamente cumple con los requisitos allí estipulados para tenerla por considerada como tal.

4.3 Sentencia Excma. Corte Suprema, Rol N.º 32.880-2016 Caratulada “Empresa Concesionaria de Servicios Sanitarios S.A. con Servicio de Impuestos Internos”:

La contribuyente – Empresa Concesionaria de Servicios Sanitarios S.A. – interpuso reclamación tributaria en contra de la Resolución Ex. N.º 85 de 20 de abril de 2012, emitida por la Dirección de Grandes Contribuyentes del Servicio de Impuestos Internos, pues dicho acto denegó la deducción como gasto necesario para producir la renta a la partida de indemnización denominada “Pago juicio A.A. con Econssa”, por \$718.095.052, que pagó la contribuyente a Aguas Antofagasta S.A. por concepto de restitución de servicios relativos a la operación y mantenimiento de infraestructura en virtud de la relación contractual existente entre ambas partes.

A juicio de la contribuyente, dicho pago cumple con los requisitos generales del artículo 31 inciso 1º de la LIR para efectos de ser catalogado como un gasto necesario para producir la renta, ya que, *“si bien, aquel fue motivado en virtud de un juicio arbitral con Aguas Antofagasta S.A., él fue realizado en virtud del cumplimiento del contrato que existía entre ambas, razón por la cual, reúne las características de inevitable, obligatorio, y relacionado con el giro de la reclamante”*(énfasis agregado). Asimismo, agrega que, *“no pagar la referida cantidad establecida en la sentencia arbitral ponía en riesgo la actividad principal comercial de la contribuyente consistente en la administración del contrato y la debida prestación de los servicios sanitarios, por ello, señala que aquel no es un pago voluntario”*, pues si la contribuyente no efectuaba el referido pago, dejaba de cumplir una relación contractual fundamental para desarrollar sus actividades. Señala además que *“el fallo arbitral sólo aclaró lo que originalmente ya se encontraba pactado por los contratantes, por lo que, no significó un resarcimiento económico extra para ninguna de las partes”*¹⁰².

¹⁰² Sentencia Excma. Corte Suprema, Rol N.º 32.880-2016, Considerando Primero.

Precisa que dicho pago no ha sido rebajado como costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta de la contribuyente, que fue acreditado en las distintas etapas de fiscalización y fue realizado durante el ejercicio comercial correspondiente, encontrándose además dentro del giro económico, concluyendo que se trata de un gasto necesario para producir la renta. Finalmente señala “que se acogieron de buena fe a la interpretación contenida en el Oficio Ordinario N.º 1695 de 2010, conforme al cual las boletas de garantía que tienen por finalidad caucionar obligaciones principales de un contrato, tienen la naturaleza de gasto necesario para producir la renta, si concurren los requisitos generales del artículo 31 inciso 1º de la LIR, cuestión que, a su juicio, ocurre en la especie.”¹⁰³ (énfasis agregado).

No obstante lo anterior, tanto el tribunal de primera instancia como la Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, rechazaron el recurso por cuanto “*el pago correspondiente a la indemnización de perjuicios derivado de la celebración de un contrato de transferencia del derecho de explotación de concesiones sanitarias con un tercero, establecido en un juicio arbitral, no es antecedente suficiente para establecer que dicho desembolso se trate de un gasto aceptado, pues el artículo 31 de la LIR, indica que el gasto debe ser necesario, esto es, indispensable para generar la renta en el año comercial respectivo, lo que dice relación causal de ese gasto con la renta, lo que no acontece en la especie, puesto que, la respectiva indemnización obedece a una sanción civil por incumplimiento contractual y no a un gasto para generar la renta del contribuyente, por lo que debe atenderse a la naturaleza jurídica del pago*”¹⁰⁴. Asimismo, señala el tribunal a quo que, en virtud de la parte resolutive del fallo del tribunal arbitral, la cantidad que la contribuyente ha debido pagar a Aguas Antofagasta S.A., permite concluir que es de carácter sancionatorio, debido al incumplimiento contractual, razón por la cual, es incompatible con la rebaja de gastos prevista en el artículo 31 inciso 1º de la LIR, no pudiendo calificarse como un gasto necesario para producir la renta.

Ahora bien, en conocimiento de recurso de casación en el fondo, nuestro Máximo Tribunal acotó la discusión señalando que se radicó exclusivamente en la necesidad del

¹⁰³ Op. Cit. Rol N.º 32.880-2016, Considerando Primero.

¹⁰⁴ Op. Cit; Rol N.º 32.880-2016, Considerando Segundo.

gasto, en cuyo precepto, tanto en primera como en segunda instancia, los sentenciadores estimaron que dicho pago tiene la naturaleza jurídica de una sanción por incumplimiento de un contrato de concesión. En ese orden de ideas, *“para que el respectivo pago tenga la característica de gasto necesario, es requisito sine qua non que el contribuyente para haber producido la renta sobre la cual se aplica el impuesto se haya visto obligado a incurrir en el gasto que deduce, de modo tal que, de no haber realizado tal erogación, la renta no se habría generado”*¹⁰⁵.

En virtud de lo anterior, concluyó la Excma. Corte Suprema que el gasto declarado por la reclamante no resulta necesario desde el punto de vista tributario, pues no hay un ingreso al que esté asociado, vale decir, no se cumple con el criterio contable de correlación entre ingresos y gastos, conforme se desprende del ya tantas veces citado artículo 31 inciso 1° de la LIR, pues la respectiva indemnización de perjuicios se estableció por la inadecuada aplicación de un contrato de concesión entre ambas partes, cuestión que también resulta ser evitable de haberse cumplido con la debida diligencia que el contrato exige, razón por la cual, tiene por rechazado el recurso de casación en el fondo deducido por la contribuyente.

Aclarado lo anterior y para efectos del objeto de la presente investigación, cabe analizar el caso en cuestión bajo una eventual aplicación del nuevo numeral 14 del artículo 31 de la LIR, y determinar si en virtud de los hechos asentados en el proceso, la respectiva indemnización podría ser calificada como un gasto necesario para producir la renta.

En primer lugar, respecto de los requisitos particulares que exige el nuevo numeral 14 del artículo 31 de la LIR para que un gasto pueda ser calificado como necesario y, por tanto, aceptado para efectos de su posterior deducción de la RLI, tales pueden ser agrupados en tres. (I) *“Desembolsos o descuentos ordenados por entidades fiscalizadoras”*; resulta claro, en virtud de los hechos del caso sub-lite, que la respectiva indemnización que la Empresa Concesionaria de Servicios Sanitarios S.A. pagó a Aguas Antofagasta S.A., no fue ordenada por alguna entidad fiscalizadora, sino que, fue motivada por lo dispuesto en la sentencia arbitral en virtud del cumplimiento del contrato de concesión que entre ambas partes existía, razón por la cual, el primer requisito particular que exige el nuevo numeral, no se cumple. (II) *“Que efectivamente pague el contribuyente en cumplimiento de una*

¹⁰⁵ Op. Cit; Rol N.º 32.880-2016, Considerando Cuarto.

obligación legal de compensar el daño patrimonial a sus clientes o usuarios”; ahora bien, respecto del segundo requisito particular, cabe señalar que, en virtud de lo descrito por la propia contribuyente, dicho pago, si bien, tiene su base en lo dispuesto en la sentencia arbitral, aquél se efectúa en virtud del cumplimiento del contrato de transferencia del derecho de explotación de concesiones sanitarias que existía entre ambas partes, razón por la cual, tampoco se cumple con el requisito relativo a que el pago sea en cumplimiento de una obligación legal, pues aquel obedece a una obligación contractual, asimismo, dicho pago tampoco cabe dentro del concepto “*compensar el daño patrimonial a sus clientes o usuarios*”, puesto que, nuevamente, en palabras de la propia contribuyente, aquel “*no significó un resarcimiento económico extra para ninguna parte, sino que, constituye una contraprestación por haber asumido la operación y mantenimiento de cierta infraestructura en virtud de la relación contractual vigente entre ambas*”¹⁰⁶. (III) Finalmente, en lo concerniente al requisito de que “*dicha obligación legal no exija probar la negligencia del contribuyente*”; cabe señalar que, si bien, por una parte, este tercer requisito implica que el eventual pago que realice un contribuyente a sus respectivos clientes o usuarios no exija probar su negligencia, por otra parte, en virtud del mérito del proceso, podemos señalar que la respectiva indemnización se debe a la negligencia de la contribuyente en la administración y debida prestación de los servicios sanitarios que el contrato exige, por tanto, respecto a este tercer requisito, es dable concluir que tampoco se cumple.

En virtud de lo razonado precedentemente, cabe señalar que la decisión de la Excma. Corte Suprema no hubiese variado de haber existido el nuevo numeral 14 del artículo 31 de la LIR al momento en que se falló el caso, pues, no se cumplen ni los requisitos generales que exige el artículo 31 inciso 1º de la LIR como tampoco los particulares que introduce el nuevo numeral, más aún, considerando que los requisitos particulares son condiciones adicionales a las que contempla la regla general del inciso 1º del artículo 31 de la LIR para que un gasto pueda ser calificado como necesario, y, por tanto, aceptado para su posterior deducción de la renta bruta.

¹⁰⁶ Op. Cit; Rol N.º32.880-2016, Considerando Primero.

4.4 Sentencia Excma. Corte Suprema, Rol N.º 15.514-2017 Caratulada “Sociedad Austral de Electricidad S.A. con Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional de Puerto Montt”:

El 31 de mayo de 2011, la empresa Sociedad Austral de Electricidad S.A. (SAESA) completó un proceso de fusión por incorporación, mediante el cual SAESA fue absorbida por Inversiones Los Lagos II S.A., subsistiendo mediante la razón social “Sociedad Austral Eléctrica S.A.” e incorporando la totalidad del patrimonio de la sociedad absorbida producto de la referida fusión. Posteriormente, con fecha 9 de mayo de 2021, la contribuyente presentó su declaración de impuesto a la renta para el respectivo año tributario mediante formulario 22, declarando una pérdida tributaria ascendente a \$7.673.359.179, solicitando una devolución de \$2.427.316.475 por pagos provisionales por utilidades absorbidas, pagos provisionales mensuales y gastos por capacitación. De la devolución solicitada, el SII autorizó un reintegro parcial, quedando pendiente un saldo de \$696.055.782

Luego, el SII emitió la Resolución Exenta N.º 2.158 que denegó la devolución retenida por el monto señalado anteriormente de \$696.055.782, para posteriormente emitir la Liquidación N.º 45 que ordenó el reintegro de dichas sumas, las que a juicio del Servicio, \$430.963.237 fueron percibidas indebidamente.

Reclamada dicha actuación, el Tribunal Tributario y Aduanero de Puerto Montt acogió el reclamo deducido por el contribuyente, el que fue confirmado por la Il.ª Corte de Apelaciones de Puerto Montt, ya que *“las compensaciones que pagó la contribuyente por la interrupción de suministro eléctrico no autorizado y que son una de las causas de la pérdida tributaria señalada anteriormente, no pueden ser consideradas como “multas”, pues, considerando la naturaleza del giro del negocio de la contribuyente, su origen y carácter obligatorio en virtud del artículo 16 B de la Ley 18.410 que comprende un sistema de responsabilidad objetiva, concluyen que tales compensaciones quedan dentro del concepto de gasto necesario para producir la renta, razón por la cual, su deducción es tributariamente admisible.”*¹⁰⁷ (énfasis agregado).

¹⁰⁷ Excma. Corte Suprema, Sentencia Rol N.º 15.514-2017, Considerando Cuarto.

En virtud de lo anterior, el Departamento Jurídico de la X Dirección Regional Puerto Montt del Servicio de Impuestos Internos dedujo recurso de casación en el fondo respecto de la sentencia de segundo grado, estimando que los sentenciadores han infringido los artículos 21, 31 inciso 1° y 33 N.° 1 de la Ley de Impuesto a la Renta, en relación con los artículos 19 y 20 del Código Civil y artículo 16 B de la Ley 18.410. Señala el impugnante que, en los artículos 29 a 33 LIR se contienen las reglas que deben ser atendidas para determinar la Renta Líquida de un contribuyente, y que el artículo 31 regula expresamente los requisitos que deben cumplir los gastos efectuados para ser calificados como necesarios para producir la renta, siendo un elemento esencial que el desembolso tenga la potencialidad de generar un ingreso. Reseña que el error radica en considerar como gasto necesario el pago de dichas compensaciones efectuadas por la contribuyente para con sus respectivos clientes en virtud del artículo 16 B Ley 18.410, señalando que un gasto tiene el carácter de necesario para producir la renta cuando es indispensable o es causa necesaria para la obtención de un determinado fin, contraponiéndose a lo superfluo, además de provenir del giro de la empresa.

En tal sentido, si bien, las compensaciones tienen el carácter de obligatorias, no cumplen con los requisitos para ser calificadas como *necesarias para producir la renta*, pues no son desembolsos usuales de este tipo de empresas para la producir de sus rentas, siendo evitables si la respectiva empresa en virtud del contrato de suministro de energía eléctrica entre la concesionaria y los usuarios, mantienen la debida diligencia contractual. Concluye señalando que tales compensaciones tampoco conllevan un ingreso correlacionado, lo que refuerza que la fuente de la obligación no determina el carácter de necesario del gasto.

Ahora bien, la Excma. Corte Suprema al conocer el recurso de casación en el fondo deducido por el SII, señala en primer lugar que, lo impugnado en el recurso radica únicamente en la aceptación que efectúan los jueces del fondo respecto de considerar a las compensaciones que pagó la contribuyente como un gasto necesario para producir la renta. En ese sentido, nuestro Máximo Tribunal indica que la significación que le ha atribuido al vocablo “necesario” conforme su tenor gramatical dice relación con “aquellos desembolsos en los que inevitablemente ha debido incurrir el contribuyente para generar la renta líquida imponible que se pretende determinar, relacionados directamente con su ejercicio o giro y

que tengan el carácter de inevitables y obligatorios para el fin social”¹⁰⁸, lo anterior implica que, “*aun cuando un determinado gasto no genere de modo directo utilidades o excedentes constitutivos de renta, como es el caso de las pérdidas de ejercicios anteriores o el castigo de deudas incobrables, en la medida que diga relación con las operaciones que debe llevar adelante un contribuyente, ha de calificarse como necesario para producir la renta.*”¹⁰⁹ (énfasis agregado).

En línea con lo anterior, es importante señalar que la Excma. Corte Suprema para efectos de arribar a su decisión, puntualiza que por medio del recurso de casación en el fondo deducido no ha sido discutida la efectividad de los gastos, ni que correspondan al período en que se determinan las diferencias impositivas, su conexión con el giro ni que hayan sido rebajadas como costo, sino que, “*la controversia se radicó exclusivamente en la necesidad del gasto, lo que implica que el contribuyente haya debido incurrir inevitablemente en esas sumas para solventar los gastos que le permitan generar la renta bruta global que se pretende determinar, desde que se trata de una compensación establecida expresamente en la ley.*”¹¹⁰ (énfasis agregado). En ese orden de ideas, advierte nuestro Máximo Tribunal que la naturaleza de las compensaciones que la contribuyente declaró como gasto, amparada en el inciso 1º del artículo 31 de la LIR, ha sido correctamente determinada, por cuanto, la consideración de su obligatoriedad a todo evento en caso de interrupción no autorizada del suministro eléctrico, su falta de vinculación con la acepción que consagra el artículo 16 B de la Ley 18.410¹¹¹ relativa a “*sin perjuicio de las sanciones que correspondan*”, y su innegable conexión con el giro de la solicitante, permite descartar que su carácter sea sancionatorio o meramente resarcitorio, por lo que, consecuentemente, la reclamante ha procedido correctamente al invocar tales compensaciones como gasto

¹⁰⁸ Op. Cit; Rol N.º 15.514-2017, Considerando Octavo.

¹⁰⁹ Op. Cit; Rol N.º 15.514-2017, Considerando Octavo.

¹¹⁰ Op. Cit; Rol N.º 15.514-2017, Considerando Octavo.

¹¹¹ A juicio de la Excma. Corte Suprema, el referido artículo, en un primer momento, viene a establecer la forma de cálculo de la compensación que tenga lugar en favor de usuarios sujetos a regulación de precios ante interrupciones o suspensiones no autorizadas de suministro eléctrico, pero que en un segundo momento, tal disposición prescribe además que tales compensaciones tienen lugar “*sin perjuicio de las sanciones que correspondan*” e “*independiente del derecho que asista al concesionario para repetir en contra de terceros responsables.*”

necesario para producir la renta, razón por la cual, rechazan el recurso de casación en el fondo interpuesto por el SII.

No obstante lo anterior, cabe tener en cuenta que los Ministros Señores Valderrama y Dahm, fueron del parecer de acoger el recurso deducido, principalmente porque, conforme a lo expuesto, *“no ha sido demostrado durante la sustanciación del proceso por la contribuyente que los desembolsos debió efectuarlos por hechos fortuitos o no atribuibles a su parte, nada de eso ha sido justificado, sino que, sólo se acreditaron los referidos pagos, en circunstancias que la verificación de su presupuesto – esto es, el hecho que genera la obligación de compensar – ha podido ser atribuible a la contribuyente o a terceros, tener carácter de doloso o culposo, o ser fortuitos, caracteres indispensables para aceptar lo pretendido en autos, esto es, que se trata de un gasto vinculado con su giro a título de necesario para producir la renta.”*¹¹²(énfasis agregado).

El fallo en cuestión resulta relevante para nuestro objeto de estudio, esto es, cómo la Excma. Corte Suprema, permite o no la deducción de tales compensaciones como un gasto necesario, según la importancia que se otorga a uno u otro requisito general que prescribe el inciso 1º del artículo 31 de la LIR, cuestión que, en el caso narrado precedentemente queda de total de manifiesto, pues al ser una decisión dividida entre los ministros, es posible constatar cómo se le otorga mayor preponderancia al requisito general de la necesidad del gasto antes que al de acreditación fehaciente. Lo anterior, puesto que, tres fueron los ministros que estuvieron por permitir la deducción de tales compensaciones bajo el argumento de que lo único que se impugna mediante el recurso deducido, es la necesidad del gasto, razón por la cual, arriban a la conclusión de que el respectivo gasto ha sido correctamente deducido, por cuanto, la obligatoriedad que prescribe el artículo 16B de la Ley 18.410 respecto a compensar a los usuarios que se vean afectados producto de la interrupción no autorizada de suministro eléctrico, permite concluir que la respectiva compensación tiene efectivamente la naturaleza de gasto necesario, pues *el contribuyente ha debido incurrir inevitablemente en esas sumas para solventar los gastos que le permitan generar la renta bruta global que se pretende determinar, desde que se trata de una compensación establecida expresamente en la ley.* Por el contrario, los ministros Valderrama y Dahm,

¹¹² Op. Cit; Rol N.º 15.514-2017, página 11, número 4.

quienes fueron del parecer de no permitir la deducción de tales compensaciones como gasto necesario, fundan su argumentación bajo el requisito de acreditación fehaciente que exige también el inciso 1º del artículo 31 de la LIR, al señalar que, sólo ha sido demostrado en autos los respectivos pagos, pero no la verificación del presupuesto de la contribuyente, vale decir, si tales desembolsos de dinero se deben a hechos fortuitos, a terceros o a su propia negligencia, cuestión indispensable para tener por aceptadas las respectivas compensaciones como un gasto vinculado a su giro a título de necesario para producir la renta.

Ahora bien, para efectos del objeto del presente trabajo, cabe analizar el caso sub-lite bajo el alero del nuevo numeral 14 del artículo 31 de la LIR, y determinar si la decisión de la Excm. Corte Suprema hubiese variado o no. En ese sentido, un primer aspecto a analizar dice relación con el requisito relativo a (I) “*los desembolsos o descuentos ordenados por entidades fiscalizadoras*”; nuevamente y siguiendo la tónica de los casos anteriormente analizados, es la Superintendencia de Electricidad y Combustible quien en virtud del artículo 16 B y 17 de la Ley 18.410 ordena la respectiva compensación que debió pagar la contribuyente a sus respectivos clientes o consumidores, producto de la interrupción del suministro eléctrico no autorizado, razón por la cual, respecto del primer requisito que consagra el nuevo numeral 14 de la LIR, cabe señalar que este se cumple a cabalidad. (II) En segundo lugar, respecto del requisito “*que efectivamente pague el contribuyente en cumplimiento de una obligación legal de compensar el daño patrimonial a sus clientes o usuarios*”; podemos constatar en virtud de los hechos descritos anteriormente, que efectivamente la contribuyente compensó a sus respectivos clientes o consumidores, en virtud de una obligación legal que ordena compensar a sus clientes por el daño patrimonial sufrido por estos dada la interrupción de suministro eléctrico no autorizado, tal obligación se comprende en el ya citado artículo 16 B de la Ley 18.410, por consiguiente, respecto de este segundo requisito también podemos concluir que este se cumple a cabalidad. (III) finalmente, en lo concerniente al requisito de que *dicha obligación legal no exija probar la negligencia del contribuyente*; cabe señalar respecto de este tercer requisito que, tal y como hemos señalado en los casos ya analizados precedentemente, por un lado, el artículo 16 B de la Ley 18.410 consagra un sistema de responsabilidad objetiva, el cual, prescinde de la imputabilidad del actor, centrándose únicamente en los requisitos de causalidad y daño para que nazca la obligación de indemnizar al perjudicado. Si bien, en el presente caso, la Excm.

Corte Suprema vota en contra del recurso de casación en el fondo deducido por el Servicio de Impuestos Internos, y, por tanto, confirma el fallo de los jueces del fondo, en el sentido de considerar las compensaciones que pagó la contribuyente a sus clientes como un gasto necesario para producir la renta, no deja de hacer ruido tal requisito, pues, tal como señalamos anteriormente, es justamente el hecho de que no haya sido demostrado durante la sustanciación del proceso por parte de la contribuyente que los referidos desembolsos debió efectuarlos por casos fortuitos o por terceros responsables, lo que hace votar en contra a los Ministros señores Valderrama y Dahm, es decir, dato que la contribuyente no demostró en el proceso que la compensación se debió a hechos ajenos a su conducta, esto es, a casos fortuitos o a hechos de terceros responsables, trae como consecuencia que los Ministros sean del parecer de acoger el recurso de casación en el fondo deducido por el Servicio, ya que, sólo se demostró la efectividad de los pagos, no así el hecho que genera la obligación de compensar, más aun considerando la importancia de demostrar el origen que da lugar a la compensación, según lo dispuesto en el inciso tercero del artículo 16 B Ley 18.410, vale decir, *“independientemente del derecho que asista al concesionario para repetir en contra de terceros responsables.”*

En virtud de lo anterior, considero que para futuros casos en donde reciba plena aplicación el nuevo numeral 14 del artículo 31 de la LIR, además de la importancia de los requisitos generales que contempla el inciso 1º del artículo 31 de la LIR para tener un gasto por aceptado, esto es, (I) gasto necesario para producir la renta, (II) que no haya sido rebajado en virtud del artículo 30 LIR, (III) gasto pagado o adeudado en el ejercicio comercial correspondiente, (IV) que se acredite o justifique en forma fehaciente ante el Servicio, y (V) que se relacione con el giro del contribuyente, particularmente, el requisito relativo a la negligencia o diligencia del contribuyente cobrará suma relevancia a la hora de tener por aceptada o rechazada una compensación como un gasto necesario para producir la renta.

4.5 Sentencia Excma. Corte Suprema, Rol N.º 31.777-2017 Caratulada “Sociedad Austral de Electricidad S.A. con Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional de Puerto Montt”:

El 14 de marzo de 2016, la Dirección Regional de Puerto Montt dictó la Resolución Exenta N.º 193 que, por un lado, negó lugar a la devolución solicitada por la contribuyente, y, por el otro, observó las cuentas N.º 550520200 “indemnización presentaciones” y N.º 550520300 “indemnización a terceros”.

En virtud de lo anterior, la contribuyente dedujo reclamo tributario ante el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Los Lagos, quienes acogieron la reclamación, lo que fue confirmado por el tribunal *ad quem*, señalando que “*atendido el giro de la contribuyente, esto es, concesionaria de distribución de energía eléctrica, y teniendo las compensaciones un carácter obligatorio (aun cuando no se haya establecido su responsabilidad en la interrupción del servicio, puesto que, no pasan por un proceso de revisión judicial), éstas se enmarcan dentro del concepto de gasto necesario para producir la renta, y, por tanto, su deducción resulta tributariamente admisible*”¹¹³. Razón por la cual, es dable concluir que el tribunal zanja la controversia, vinculando la necesidad del desembolso dado el giro del contribuyente y el carácter obligatorio de la compensación.

Contra dicha sentencia el Servicio de Impuestos Internos dedujo recurso de casación en el fondo con base a que ambas magistraturas yerran en que el carácter obligatorio de la compensación, en virtud de lo dispuesto en el artículo 16 B de la Ley 18.410, no determina su necesidad como gasto para producir la renta, ya que, para ello es imprescindible que cumpla con todos los requisitos del artículo 31 de la LIR.

Agrega que el artículo 31 inciso primero no asimila su necesidad a una mera obligación contractual o legal, sino a lo indispensable del desembolso para la producción de la renta, todo lo cual, debe enmarcarse dentro del giro desarrollado por la contribuyente. Así las cosas, si bien, las compensaciones por interrupciones de suministro eléctrico tienen el carácter de obligatorias, no cumplen con los requisitos para ser calificadas como necesarias para producir la renta, ya que, no se trata de desembolsos usuales en que deben incurrir este

¹¹³ Excma. Corte Suprema, Rol N.º 31.777-2017, Considerando Cuarto.

tipo de empresas para producir sus rentas, calificando tales gastos como evitables si la respectiva empresa mantiene una debida diligencia contractual. Finalmente, señala que tales compensaciones no conllevan un ingreso correlacionado como ocurre con la generalidad de los gastos para que sean aceptados como tales, y que la fuente de la obligación no determina su carácter de necesario.

Nuestro Máximo Tribunal, en virtud del recurso deducido, delimitó la controversia señalando que esta radica únicamente en el carácter de “necesario” que tales desembolsos puedan llegar a tener, por ello, parte su argumentación definiendo al vocablo en cuestión el cual conforme su tenor gramatical corresponden a *“aquellos desembolsos en los que inevitablemente ha debido incurrir el contribuyente para generar la renta líquida imponible que se pretende determinar, relacionados directamente con su ejercicio o giro, y que tengan el carácter de inevitables y obligatorios para el fin social”*¹¹⁴, lo anterior implica para el contribuyente demostrar que ha debido incurrir inevitablemente en tales desembolsos o compensaciones para efectos de solventar los gastos que le permitan generar la renta bruta que se pretende determinar.

No obstante lo anterior, la Excma. Corte Suprema, con base en el requisito de acreditación fehaciente que exigen los gastos para su deducibilidad, señala que *“no ha sido demostrado en el proceso antecedente alguno que respalde lo sostenido por la contribuyente en el sentido que ha debido efectuar por hechos fortuitos o no atribuibles a su parte tales desembolsos, sino que, se acreditó únicamente la efectividad de los referidos pagos, en circunstancias que la verificación de su presupuesto, esto es, el hecho que genera la obligación de compensar, pueda ser atribuible a la contribuyente o a terceros, tener el carácter de doloso o culposos, o ser fortuito, comprobaciones indispensables para aceptar que tales compensaciones se tratan de un gasto vinculado con su giro a título de necesario para producir la renta.”*¹¹⁵ (énfasis agregado). En virtud de lo anterior, es que nuestro Máximo Tribunal señaló que los distintos pagos que realizó la contribuyente no son suficientes para concluir que su monto es efectivamente necesario para producir la renta. Asimismo, agregan que una conclusión que permita establecer la necesidad del gasto,

¹¹⁴ Op. Cit; Rol N.º 31.777-2017, Considerando Octavo.

¹¹⁵ Op. Cit; Rol N.º 31.777-2017, Considerando Undécimo.

implica demostrar que tales desembolsos no son imputables a la contribuyente, sino que, son atribuibles a terceros o a hechos fortuitos, y no vincular la necesidad de tales desembolsos en virtud del carácter objetivo de la obligación establecida en el ya citado artículo 16 B de la Ley 18.410, tal como han concluido equivocadamente los jueces del fondo.

Por lo tanto, al no haberse demostrado la necesidad del gasto, su vinculación con el giro, ni que tales desembolsos no son imputables a la contribuyente, sino que, únicamente la efectividad de los pagos es que se tiene por acogido el recurso de casación en el fondo deducido por el Servicio de Impuestos Internos, lo que trae como consecuencia, la no procedencia como gasto de las compensaciones efectuadas por Sociedad Austral de Electricidad S.A.

Ahora bien, cabe analizar sucintamente el caso en cuestión bajo el nuevo numeral 14 del artículo 31 de la LIR, y determinar si en virtud de los hechos asentados, tales compensaciones a la luz de la nueva normativa que incluyó la Ley 21.210 de Modernización tributaria, podrían ser deducibles de la renta bruta como gasto necesario para producir la renta. Para ello, es posible clasificar los requisitos que introduce el referido numeral en tres; (I) en primer lugar, respecto a *“los desembolsos o descuentos ordenados por entidades fiscalizadoras”*; según consta en el proceso, efectivamente es la Superintendencia de Electricidad y Combustibles quien ordena la referida compensación, cuestión que queda de manifiesto en la sentencia analizada cuando se señala en el considerando cuarto que es la Superintendencia de Electricidad y Combustibles quien con base en el Oficio Circular N.º 4.853 de 21 de agosto de 2002, ha instruido que las empresas se encuentran en la obligación o necesidad jurídica de resolver mediante indemnizaciones a sus respectivos clientes cuando tales han sufrido interrupciones o cortes de energía no autorizados, razón por la cual, respecto de este primer requisito es dable concluir que se cumple a cabalidad. (II) *“que efectivamente pague el contribuyente en cumplimiento de una obligación legal de compensar el daño patrimonial a sus clientes o usuarios”*; según señalamos en el capítulo 2 acápite 3.1.2, las obligaciones legales o strictu sensu corresponden a aquellas que *“en que no hay hecho alguno del deudor para dar nacimiento a la obligación, sino la sola voluntad del legislador (...) tales son, pues, aquellas en que la ley es la fuente directa e inmediata de las obligaciones, y*

*no existe un hecho del deudor en que la obligación tenga su fundamento*¹¹⁶, en virtud de tal definición es posible dar cuenta que la referida compensación que efectuó la contribuyente encuentra su base en el ya tantas veces citado artículo 16 B de la Ley 18.410, por tanto, respecto de este segundo requisito podemos afirmar que también se cumple a cabalidad, ya que, efectivamente se trata de una obligación legal que tiene como finalidad compensar el daño patrimonial que sufrieron los clientes o usuarios de la contribuyente debido a la interrupción del suministro eléctrico no autorizado. (III) finalmente, respecto al tercer requisito relativo a *“cuando dicha obligación legal no exija probar la negligencia del contribuyente”*; cabe señalar a este respecto, lo dificultoso que probablemente será este requisito respecto de futuros casos similares, pues, por un lado, el nuevo numeral 14 del artículo 31 de la LIR no contempla la exigencia de probar la debida diligencia con que deba actuar el contribuyente, pero, por otro lado, según los casos ya analizados, podemos desde ya constatar cómo la Excma. Corte Suprema le otorga suma relevancia a la diligencia que el contribuyente en virtud del contrato de suministro eléctrico debe tener y probar, ya que, según consta en la sentencia en cuestión *“no existe en el proceso antecedente alguno que respalde lo sostenido en estrados por la defensa de la reclamante en el sentido que ha debido efectuar por hechos fortuitos o no atribuibles a su parte tales desembolsos, toda vez que nada de eso se ha demostrado al haberse acreditado únicamente los referidos pagos, en circunstancias que la verificación de su presupuesto – esto es, el hecho que genera la obligación de compensar – pueda ser atribuible a la contribuyente o a terceros, tener carácter doloso o culposo, o ser fortuito, comprobaciones indispensables para aceptar lo pretendido en autos, esto es, que se trata de un gasto vinculado con su giro a título de necesario para producir la renta, calificativo que esta Corte no advierte que derive de tales antecedentes”*¹¹⁷, de esa manera, podemos concluir que este tercer requisito en cuestión será decisivo a la hora de permitir la deducción como gasto de la renta bruta del contribuyente, pues se viene asentando en nuestra jurisprudencia la importancia de probar la debida diligencia que el contribuyente deba tener en virtud del contrato existente con sus respectivos clientes o usuarios.

¹¹⁶ Abelliuk Manasevich, R. Op.Cit; 56P.

¹¹⁷ Op.Cit; Rol N.º 31.777-2017, Considerando Undécimo.

CONCLUSIONES

La presente memoria desarrollada en el contexto del “Taller Sentencias de la Corte Suprema en materia Tributaria”, parte 1 y 2 del año académico 2021, tuvo por objetivo, caracterizar el concepto de gasto a la luz de la reforma legal de la Ley de Modernización Tributaria N.º 21.210 y analizar los requisitos generales de los gastos para efectos de su deducción de la renta bruta contenidos en el inciso primero del artículo 31 DL 824, para posteriormente dar pie al análisis, vigencia y caracterización de los requisitos del nuevo numeral 14 introducidos al inciso cuarto del artículo 31 del DL 824 en virtud de la Ley N.º 21.210, con el objetivo de determinar su alcance y aplicación. Una vez precisado lo anterior, se realizó un análisis basado en la recolección de jurisprudencia judicial con el propósito de dar cuenta de los principales argumentos que nuestros Tribunales de Justicia, y, principalmente, nuestra Excma. Corte Suprema, esgrimían previo a la inclusión del citado numeral 14 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR para efectos de permitir la deducción y calificación como gasto necesario para producir la renta, respecto de aquellos desembolsos o descuentos efectivamente pagados por un contribuyente con el objeto de compensar el daño patrimonial producido a sus respectivos clientes o usuarios.

En razón de lo anterior, en el capítulo primero se abordó tanto el concepto de gasto como los requisitos generales contenidos en el artículo 31 inciso primero de la LIR. Así las cosas, cabe concluir que, previo a la promulgación de la Ley N.º 21.210 no existía consenso doctrinal ni jurisprudencial sobre su definición legal, razón por la que, se debía recurrir a diversas interpretaciones tanto de la jurisprudencia judicial¹¹⁸ como administrativa¹¹⁹ para efectos de calificar a una partida como gasto, así también lo señaló el Excmo. Tribunal Constitucional al postular que *“la técnica legislativa ha optado en este caso, por una definición indirecta, a través del establecimiento de las exigencias o requisitos para su configuración, dado la imposibilidad de prever todas las actividades de índole económica que puedan desarrollar los contribuyentes, y que hacen imposible una definición exacta de*

¹¹⁸ “El Servicio de Impuestos Internos no tiene un criterio oficial en la materia, sino que simplemente la aceptación del citado concepto deriva de un criterio general”. Sentencia Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, Ruc N.º 16-9-0001498-1, Rit GR-16-00105-2016.

¹¹⁹ Véase en Servicio de Impuestos Internos, Oficios N.º 1489/2020; Oficio N.º 1141/2015; Oficio N.º 871/2016; Oficio N.º 137/2016.

*todos los tipos de partidas rebajadas, así las cosas, se ha entendido por gastos tributarios necesarios, aquellos que estén relacionados directa o indirectamente con su giro y la obtención de ingresos”*¹²⁰.

No obstante ello, y, a pesar de que la inclusión de una definición legal de gasto fue uno de los aspectos que el citado proyecto de ley buscó hacerse cargo para acabar con el vacío legal, cabe señalar que dicha tarea sigue inconclusa, por cuanto y según señalamos en el referido capítulo primero, lo que en realidad incluyó la Ley de Modernización Tributaria fue un nuevo criterio en aras de calificar un gasto como necesario, por lo tanto, es posible concluir al igual que las autoras Cabrera, Clavería y Méndez que, “*más que una definición legal de gasto, lo que la ley efectivamente logra es cambiar un criterio. Si antes de la modificación legal se decía que el gasto que se podía deducir era el necesario para producir la renta, entendiendo por tal aquel que es inevitable, obligatorio e ineludible para generarla, hoy el criterio es distinto y más flexible, pues basta con que el gasto tenga la aptitud para generar renta*”¹²¹, pues más que entregar una definición propiamente tal consistente en fijar con claridad y exactitud el significado de una palabra, se introdujeron elementos, requisitos o condiciones que deben cumplir determinadas partidas para efectos de ser calificadas como tal.

En ese sentido, surte relevancia lo señalado por nuestro Máximo Tribunal en la sentencia Rol N.º 32.880-2016, en aras de clarificar qué entendemos por gasto necesario, aseverando que “*son sólo admisibles para rebajar de la base imponible del impuesto, aquellos desembolsos que sean un gasto necesario para producir la renta, que constituye un requisito fundamental, lo que implica que para haber producido la renta sobre la que se aplica el impuesto, el contribuyente debe haberse visto obligado a incurrir en el gasto que deduce, de modo tal que de no haber realizado tal erogación, la renta no se habría generado.*”¹²² (énfasis agregado).

Posterior al concepto de gasto propiamente tal, se abordaron aquellos requisitos generales que prescribe el inciso 1º del artículo 31 de la LIR para efectos de dar cuenta qué

¹²⁰ Sentencia Excmo. Tribunal Constitucional, Rol N.º 4097 de 2019.

¹²¹ Cabrera Fernández, A., Clavería Rivera, R., & Méndez Medina. Op.Cit; 6P.

¹²² Op. Cit; Considerando Cuarto, 8P. Énfasis agregado.

exigencias debe cumplir todo gasto para ser catalogado como necesario para producir la renta. En ese orden de ideas, es posible señalar en primer lugar que, respecto al requisito general (I) *gasto necesario para producir la renta*, mediante la Ley N.º 21.210 se incluyó la frase “*entendiendo por tales aquellos que tengan aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios*”, que vino a flexibilizar el concepto en cuestión, pues entregó un nuevo criterio con el fin de ampliar la definición a aquellos que tengan la potencialidad de generar renta, no obstante que, “*por regla general la “necesidad” del gasto deberá determinarse considerando, en los hechos, el giro del contribuyente o la actividad económica que realiza, entendiendo que son necesarios los desembolsos que tienen por objeto el desarrollo o la mantención del giro o actividad de la primera categoría, lo que comprende también la realización de nuevos proyectos o actividades económicas que se tenga interés en desarrollar*”¹²³. Preciado lo anterior, se continuó con el desarrollo de los siguientes requisitos generales, vale decir, (II) *que no haya sido rebajado en virtud del artículo 30 LIR*, esto es, que no haya sido rebajado anteriormente como costo directo; (III) *que se encuentren pagados o al menos adeudados en el ejercicio comercial correspondiente*; (IV) *que se acrediten o justifiquen fehacientemente ante el Servicio*, requisito que según detallamos en el análisis jurisprudencial del capítulo tercero, cobra suma relevancia a la hora de aceptar un gasto como necesario, pues no basta meramente con una enumeración de los distintos pagos realizados, sino que, respecto del tema que nos aboca – compensaciones – el contribuyente debe demostrar que incurrió en tales desembolsos por conductas ajenas a él, vale decir, por casos fortuitos o atribuibles a terceros; y (V) *que se relacione con el giro del contribuyente*.

Luego, en el capítulo segundo de la presente memoria, se realizó un análisis de los requisitos particulares del nuevo numeral 14 del artículo 31 de la LIR, para efectos de dar cuenta, cuáles son los nuevos requisitos que deben cumplir aquellas compensaciones que pague el contribuyente a sus respectivos clientes o usuarios para que puedan ser deducidas de la renta bruta como gasto necesario, respecto de los cuales, es posible clasificar en tres los requisitos a cumplir, (I) *desembolsos o descuentos ordenados por entidades fiscalizadoras*, (II) *que efectivamente pague el contribuyente en cumplimiento de una obligación legal de compensar el daño patrimonial a sus clientes o usuarios*, (III) *cuando dicha obligación no*

¹²³ Servicio de Impuestos Internos, Circular N.º 53 de 2020.

exija probar la negligencia del contribuyente; cabe señalar que, de los tres requisitos mencionados, probablemente el más relevante para futuros casos donde reciba aplicación este numeral dice relación con la negligencia del contribuyente, pues tal y como pudimos constatar en el capítulo tercero, previo a la inclusión del numeral 14 al inciso cuarto del artículo 31 de la LIR, nuestros Tribunales y principalmente nuestra Excma. Corte Suprema, ponían especial acento en la debida diligencia que el contribuyente debió tener para efectos de permitir o no la deducción como gasto necesario, como por ejemplo, ocurrió en la sentencia Rol N.º 31.777-2017 al concluir nuestro máximo tribunal que “los distintos pagos realizados por tales conceptos distan de ser suficientes para concluir que su monto es necesario para producir la renta. En efecto, una determinación como esa debe partir de una piedra angular, cual es que la suma pagada lo haya sido a título de interrupción no autorizada del suministro eléctrico no imputable a la contribuyente o, mejor dicho, atribuible a terceros o ha hechos de la naturaleza, y no del carácter objetivo de tal obligación, como han concluido equivocadamente ellos jueces del fondo. Sin embargo, nada de eso fue asentado en juicio, son únicamente la efectividad de los pagos, lo que implica que ese requisito no ha sido establecido, lo que trae consigo la trasgresión de la norma sustantiva que lo exige para la aceptación del gasto”¹²⁴

Finalmente, en el capítulo tercero se abordó el tratamiento tributario que recibían los gastos por compensaciones previo a la dictación del numeral 14 del artículo 31 de la LIR mediante un análisis jurisprudencial, respecto del cual, desde ya es posible concluir que no existía un criterio unívoco en la materia, puesto que, por un lado, en sentencias tales como Rol N.º 27.536-2016, 32.880-2016 y N.º 31.777-2017 no se permitió la deducción como gasto necesario de las compensaciones que los distintos contribuyentes debieron pagar a sus respectivos clientes, con base principalmente en el requisito general de acreditación fehaciente que exige el inciso 1º del artículo 31 de la LIR, razón por la cual, nuestro Máximo Tribunal en tales sentencias, arriba a la conclusión de que no se acreditaron en el proceso que tales desembolsos se deben a hechos fortuitos o no atribuibles a su parte, sino que, en la generalidad de los casos solamente se acreditó el referido pago, en circunstancias que el hecho generador de la obligación de compensar, puede ser atribuible tanto a terceros, casos

¹²⁴ Sentencia Rol N.º 31.777-2017, Considerando Undécimo.

fortuitos como también al propio contribuyente quien actuando culposa o dolosamente haya generado actos que posteriormente debió compensar, todas comprobaciones indispensables para aceptar que tales compensaciones se tratan de un gasto vinculado al giro a título de necesario para producir la renta. No obstante lo anterior, podemos constatar que en la sentencia Rol N.º 15.514-2017 a pesar de contar con hechos similares a las tres sentencias anteriores, sí se permitió la deducción como gasto necesario de la respectiva compensación pagada por la contribuyente fundado principalmente en que, dada la obligatoriedad a todo evento de la norma – artículo 16 B Ley 18.410 – en casos de interrupción no autorizada del suministro eléctrico, la falta de vinculación con el carácter de sanción y la innegable conexión con el giro, dan cuenta que tales compensaciones han sido correctamente catalogadas como gasto necesario para producir la renta, dado que, al haberse radicado la controversia exclusivamente en la necesidad del gasto, implica que el contribuyente ha debido incurrir inevitablemente en tales desembolsos para solventar los gastos que le permitan generar la renta bruta global que se pretende determinar, desde que se trata de una compensación establecida expresamente en la ley.

Al respecto, cobra relevancia en la sentencia Rol N.º15.514-2017 la casi nula consideración al momento del fallo, no obstante, los votos en contra de los Ministros Valderrama y Dahm, respecto del argumento que en las tres sentencias mencionadas anteriormente cobró tal relevancia que hizo tener por rechazado los recursos no permitiendo su deducción como gasto necesario, esto es, no haber sido demostrado por la contribuyente si el hecho generador de la obligación de compensar se debe a terceros, casos fortuitos o a la propia contribuyente.

Dado lo anterior, es posible concluir que, bajo el nuevo numeral 14 del artículo 31 de la LIR, casos como los analizados en el capítulo tercero de la presente memoria, vale decir, aquellos en que el contribuyente pretenda deducir desembolsos y/o compensaciones como gasto necesario para producir la Renta, podrán ser fallados ya no sólo en atención a los requisitos generales que prescribe el respectivo artículo 31 inciso 1º de la LIR, sino que, además procurando dar estricto cumplimiento a los nuevos requisitos particulares que contempla el respectivo numeral 14, cuestión que, contribuirá a generar jurisprudencia uniforme en esta materia, pues hoy, posterior a la dictación de la Ley de Modernización Tributaria, existe certeza respecto a cuál es el tratamiento tributario que reciben tales

desembolsos y en qué casos se permite calificarlos como gasto necesario para producir la renta en aras de permitir su deducción de la Renta Bruta, existe claridad respecto a quién debe ordenar los respectivos desembolsos, vale decir, una entidad fiscalizadora, o bien, la ley bajo un régimen de responsabilidad objetiva o estricta¹²⁵, asimismo, qué ocurre en casos de negligencia del contribuyente y cuál es la consecuencia tributaria para aquel, requisito que en virtud del análisis jurisprudencial realizado en el capítulo tercero del presente trabajo, cobrará suma relevancia a la hora de permitir la deducción como gasto necesario de la Renta Bruta, pues, es en este aspecto en donde el numeral define el tratamiento tributario que recibirá dicho gasto.

Lo anterior, puesto que, si bien, la Ley de Modernización Tributaria incluyó el referido numeral bajo un régimen de responsabilidad objetiva, el cual trae como consecuencia que por mandato legal, el contribuyente deba compensar a sus respectivos usuarios, aun sin mediar culpa o negligencia de su parte, y por el sólo hecho de constatarse el daño producido a sus clientes, precisamente por esa razón es que el legislador en el párrafo segundo del numeral 14 del artículo 31 de la LIR procura regular la situación tributaria final del gasto, en tanto señala que si tras compensar a sus clientes, el contribuyente logra repetir contra los terceros responsables como consecuencia del daño producido, lo repetido, es decir, el pago que los terceros efectúen al contribuyente, dado el desembolso que éste tuvo que soportar a fin de compensar a sus usuarios, deberá ser agregado a la Renta Líquida en el ejercicio que en tales se perciban, señalando en definitiva que, mientras se encuentren pendientes las acciones de repetición que efectúe el contribuyente en contra de los eventuales terceros responsables, los desembolsos o descuentos – compensaciones – efectuados por el contribuyente para con sus respectivos clientes o consumidores, no se considerarán un activo para efectos tributarios ni tampoco tendrán el tratamiento contemplado en el numeral 4 del presente artículo, es decir, no constituirán los denominados “*castigos de los créditos incobrables*”, conforme se explicó en el acápite 3.2.2 del presente trabajo. Por el contrario,

¹²⁵ Servicio de Impuestos Internos, Circular N.º 53 de 2020: “las mismas reglas anteriores se aplicarán si el desembolso o descuento *es ordenado directamente por la ley* y sin que lo ordene una entidad fiscalizadora, como sucede, por ejemplo, en el caso del artículo 5º de la Ley N.º 21.234, que establece la responsabilidad directa y la obligación de reembolsar al cliente afectado en breve plazo, del emisor de tarjetas de pago, frente a fraudes con dichas tarjetas o con transferencias electrónicas, sin perjuicio de que posteriormente se realicen las investigaciones necesarias para determinar al responsable definitivo de dichos fraudes.”

señala el ya citado párrafo segundo del numeral 14 del artículo 31 de la LIR, cuando los desembolsos o descuentos tengan como causa el actuar negligente del propio contribuyente, tales gastos no podrán sujetarse al tratamiento tributario que dispone el numeral 14 del artículo 31 de la LIR, los que deberán agregarse a la renta líquida del contribuyente, pero – contrariamente a lo que sucedía con anterioridad a la dictación de la norma – no se gravarán con el impuesto único establecido en el artículo 21 del mismo cuerpo legal, por expresa disposición del citado numeral. Con todo, precisa el Servicio de Impuesto Internos que, si el contribuyente ya hubiese deducido el gasto amparado en el N.º 14 del artículo 31 de la LIR y se determina, en definitiva, judicialmente o por acto de autoridad administrativa no reclamado judicialmente, que dicho contribuyente fue negligente, deberá reversar el gasto efectuado para efectos tributarios. Lo anterior implica que la ley permite utilizar el gasto a quien se encuentra obligado por ley a asumirlo, pero en el ejercicio en que se determine quién en definitiva tuvo el actuar negligente, se definirá la situación tributaria final del gasto.¹²⁶

En razón de lo anterior, es posible concluir que, hoy el legislador ha conseguido otorgar certeza – con la incorporación de este tipo de gastos en el numeral 14 del artículo 31 de la LIR mediante la Ley de Modernización Tributaria N.º 21.210 – al tratamiento tributario que recibirán aquellos desembolsos que deba efectuar el contribuyente, ya sea, por disposición de una entidad fiscalizadora o por la propia ley, con sus respectivos clientes o usuarios, para efectos de determinar la procedencia de éstos como gasto necesario para producir la renta, con especial énfasis en la determinación definitiva que realicen nuestros tribunales de justicia, o bien, la autoridad administrativa, respecto a quién tuvo el actuar negligente, vale decir, el contribuyente o un tercero.

¹²⁶ Servicio de Impuestos Internos, Circular N.º 53 de 2020.

BIBLIOGRAFÍA

DOCTRINA

ENDRESS GÓMEZ, SERGIO. 2016. Contabilidad en el Derecho Tributario chileno. En: PEDRO MASSONE ed., Principios de Derecho Tributario. 4ª edición. Santiago. Thomson Reuters. pp.1900-1926.

Cabrera Fernández, A., Clavería Rivera, R., & Méndez Medina, M. M. (2020). Análisis de los gastos generales del artículo 31 de la ley de la renta y de algunos gastos específicos, a la luz de la jurisprudencia judicial y administrativa actual, en relación con la ley 21.210 que moderniza la legislación tributaria. Santiago: Revista de Derecho Aplicado LLM UC. 6P.

JUNTA DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD. 2015. Marco Conceptual para la Información Financiera: 4.69

https://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_g.htm.

RAE, Diccionario de la lengua española, s.v. “definir”, <https://dle.rae.es/definir>.

RAE, Diccionario de la lengua española, s.v. “requisito”, <https://dle.rae.es/requisito>.

RAE, Diccionario de la lengua española, s.v. “gasto”, <https://dle.rae.es/gasto>.

RAE, Diccionario de la lengua española, s.v. “gasto deducible”, <https://dle.rae.es/gasto>.

<https://www.ealde.es/normas-internacionales-informacion-financiera/>.

Bonacic, Cristián. 2020. Nuevos gastos de naturaleza medioambiental, responsabilidad social empresarial, compensaciones e indemnizaciones, incorporados por la Ley 21.210. Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile: 78P.

Baraona, Juan Manual. Apuntes Curso de Derecho Tributario, año 2020.

Checa González, C. 2015. LA FUNCIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN EL ESTADO SOCIAL. ESPECIAL CONSIDERACIÓN DE LOS TRIBUTOS CON FINALIDAD EXTRAFISCAL. Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura: 16P.

Masri Olivares, Omar Javier. 2018. Los gastos rechazados y los retiros indirectos en la Ley de la Renta: análisis sistemático. Memoria Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Santiago, Universidad de Chile, Facultad de Derecho. 26P. En: LEGAL PUBLISHING. Gastos necesarios para producir la renta. Manual de consultas tributarias, Año 33 N.º 388 (Abril 2010). Bajo la dirección de Sergio Endress. Santiago. p. 51.

Puelma Accorsi, Alvaro. Sociedades: Tomo I. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2011.348P.

RAE, Diccionario de la lengua española, s.v. “desembolso” <https://dle.rae.es/desembolso>.

RAE, Diccionario de la lengua española, s.v. “descuento” <https://dle.rae.es/descuento>.

Abeliuk Manasevich, R. 2001. Las obligaciones (4a. ed. actualizada.). Santiago. Editorial Jurídica de Chile. Tomo I (segunda parte). 56P.

Barros Bourie, E. Tratado de Responsabilidad Extracontractual. Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile. 446P.

Díaz Pacheco, Camila. 2019. Análisis Histórico de la Acción In Rem Verso y sus diferencias con las Condiciones. Valparaíso, Revista de Estudios Ius Novum. Vol 12 N.º 1, 22P.

Corral Talciani, H. 2003. Lecciones de Responsabilidad Civil Extracontractual. Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile. 89P.

Díaz Tolosa, R. Responsabilidad objetiva en el ordenamiento jurídico chileno. Coquimbo, Revista de Derecho, Universidad Católica del Norte. 83P.

Seguel Malagueño, L. y Aguayo Gajardo, O. 2021. ANÁLISIS DE LOS CRITERIOS EN SEDE ADMINISTRATIVA Y JUDICIAL SOBRE DESEMBOLSOS COMPENSATORIOS U ORIGINADOS EN UN CONTRATO DE TRANSACCIÓN. Anuario UDP: en prensa 24P.

ZARRALUQUI SÁNCHEZ-EZNARRIAGA, Luis. 2003. La pensión compensatoria de la separación conyugal y el divorcio. Valladolid, Editorial Lex Nova, segunda edición. 125P.

ABELIUK MANASEVICH, R. 2001. Las obligaciones (4a. ed. actualizada.). Santiago. Editorial Jurídica de Chile. Tomo II (cuarta parte).

Tapia, O. 2006. La responsabilidad civil en general y responsabilidad delictual entre los contratantes. Santiago, Lexis Nexis. 135P.

Brantt, María Graciela. 2009. La exigencia de exterioridad en el caso fortuito: su construcción a partir de la distribución de los riesgos del contrato. Valparaíso, Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso. 44P.

Rodríguez, P. 2003. Responsabilidad Contractual. Santiago, Editorial Jurídica de Chile. 287P.

Román Cordero, Cristian. “Compensación por el hecho de otro. El caso de la interrupción o suspensión no autorizada del suministro eléctrico”. Santiago, Revista de Derecho Administrativo Económico, Pontificia Universidad Católica de Chile, 2019. 165-189P.

JURISPRUDENCIA JUDICIAL

Sentencia Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, Ruc N.º 16-9-0001498-1, Rit GR-16-00105-2016.

Sentencia Excmo. Tribunal Constitucional, Rol N.º 4097 de 2019.

Sentencia Excma. Corte Suprema, Rol N.º 11.359-2014.

Sentencia Excma. Corte Suprema, Rol N.º 42.449-2017.

Sentencia Excma. Corte Suprema, Rol N.º 7.419-2016.

Sentencia Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, Rol N.º 64 – 2015.

Sentencia Excma. Corte Suprema, Rol N.º 27.536-2016.

Sentencia Excma. Corte Suprema, Rol N.º 32.880-2016.

Sentencia Excma. Corte Suprema, Rol N.º 15.514-2017.

Sentencia Excma. Corte Suprema, Rol N.º 31.777-2017.

Sentencia Excma. Corte Suprema, Rol N.º 5327-2018.

Sentencia Excma. Corte Suprema, Rol N.º 7855-2013.

Sentencia Excma. Corte Suprema, Rol N.º 8421-2013.

Sentencia Excma. Corte Suprema, Rol N.º 14.771-2014.

JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

Superintendencia de ISAPRES, Dictamen N.º 34.680 de 2000.

Ministerio de Instrucción Pública, Decreto N.º 3876 de 1927.

Dirección del Trabajo, Oficio N.º 3521 de 2016.

Servicio de Impuestos Internos, Circular N.º 53 de 2020.

Servicio de Impuestos Internos, Circular N.º 32 de 2020.

Servicio de Impuestos Internos, Circular N.º 1 de 2015.

Servicio de Impuestos Internos, Oficio Ordinario N.º 499 de 2020.

Servicio de Impuestos Internos, Circular N.º 41 de 2021.

Servicio de Impuestos Internos, Oficio Ordinario N.º 1695 de 2010.

Servicio de Impuestos Internos, Resolución Exenta N.º 121 de 2020.

Servicio de Impuestos Internos, Oficio N.º 163 de 2016.

Servicio de Impuestos Internos, Oficio N.º 561 de 2017.

Servicio de Impuestos Internos, Oficio N.º 2.491 de 2005.

Servicio de Impuestos Internos, Oficio N.º 2731 de 2016.

Servicio de Impuestos Internos, Oficio N.º 2973 de 1985.

Servicio de Impuestos Internos, Oficio N.º 1332 de 1992.

Servicio de Impuestos Internos, Oficio N.º 669 de 2004.

Servicio de Impuestos Internos, Oficio N.º 832 de 2008.

LEGISLACIÓN

Ley N.º 21.210 que Moderniza la Legislación Tributaria. Disponible en:
<https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=1142667>

Sebastián Piñera Echenique, “Mensaje de S.E. el Presidente de la República con el que inicia el proyecto de ley que moderniza la legislación tributaria”, 23 de agosto de 2018.

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. Historia de la Ley 21.210, p.79, [en línea]
https://www.bcn.cl/historiadela Ley/fileadmin/file_ley/7727/HLD_7727_9f765dd865419bb8c063b265c5063646.pdf [consulta: 19 de agosto de 2021]

Sesión especial 116 de la Comisión de Hacienda, 8 de agosto de 2019. [consulta: 02 de Septiembre de 2021]

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. Historia de la Ley 21.210, p.374, [en línea] https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/7727/HLD_7727_9f765dd865419bb8c063b265c5063646.pdf [consulta: 07 de septiembre de 2021]

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. Historia de la Ley 21.210, p.69 [en línea] https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/7727/HLD_7727_749a0d2dec7072ac83d52ebf0f2ff393.pdf [consulta: 13 de septiembre de 2021]

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. Historia de la Ley 21.210, p.51 [en línea] https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/7727/HLD_7727_de481d85b1fee39f36b97f07efd7f102.pdf [consulta: 13 de septiembre de 2021]

Ley N.º 18.410 que Crea la Superintendencia de Electricidad y Combustibles. Disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=29819>

DFL N.º 1 que fija texto refundido, coordinado y sistematizado del Código Civil.

DL N.º 824 Aprueba Texto que indica de la Ley Sobre Impuesto a la Renta

Ley N.º 18.916 que aprueba Código Aeronáutico.

Ley N.º 18.168 Ley general de Telecomunicaciones.

DFL N.º 458 Aprueba nueva Ley General de Urbanismo y Construcción.

