



GASTOS NECESARIOS

Parte I

Sub-tema 1: “Gastos necesarios antes y después de la reforma”

TESIS/AFE PARA OPTAR AL GRADO DE MAGISTER EN TRIBUTACIÓN

Alumno:

María José Chandía Troncoso

Profesor guía:

Aida Gana Galarce
Rodrigo Ormeño

Santiago, Septiembre de 2020

“Agradecimientos”

Posiblemente en este momento no entiendas mis palabras, pero para cuando seas capaz, quiero que te des cuenta de lo que significas para mí. Eres la razón de que me levante cada día esforzarme por el presente y el mañana, eres mi principal motivación.

En este logro en especial has estado presente.

Muchas gracias hijo.

A mis padres Corina y Anselmo, que gracias a sus consejos y palabras de aliento me han ayudado a crecer como persona y a luchar por lo que quiero.

Muchas gracias.

A mis hermanos Karina e Ignacio, gracias por su apoyo, cariño y por estar en los momentos más importantes de mi vida.

INDICE PARTE I

INDICE.....	3
ABREVIATURAS Y CONSIDERACIONES PREVIAS.....	4
CAPITULO I INTRODUCCIÓN.....	5
1. Planteamiento del problema.....	7
2. Objetivo general.....	8
3. Objetivo específico.....	8
4. Hipótesis.....	8
5. Metodología.....	9
CAPITULO II ESTADO DEL ARTE.....	10
CAPITULO III MARCO TEÓRICO Y NORMATIVO.....	18
1. Marco Teórico.....	18
2. Marco Normativo.....	25
CAPITULO IV DESARROLLO DE LA INVESTIGACIÓN.....	31
Artículo 31 inciso 4 nº 13 “NORMA LOS GASTOS POR EXIGENCIAS MEDIOAMBIENTALES (GASTOS POR RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL)”	32
Artículo 31 inciso 4 nº 14 “DESEMBOLSOS O DESCUENTOS QUE EFECTIVAMENTE PAGUE EL CONTRIBUYENTE EN CUMPLIMIENTO DE UNA OBLIGACIÓN LEGAL DE COMPENSAR UN DAÑO”	45
CAPITULO V CONCLUSION.....	52
CAPITULO VI BIBLIOGRAFIA.....	54
CAPITULO VII ANEXOS.....	56

ABREVIATURAS Y CONSIDERACIONES PREVIAS

En la confección del presente proyecto se utilizan las siguientes abreviaturas:

Término	Abreviatura
Ley sobre Impuesto a la Renta	LIR
Servicio de Impuestos Internos	SII
International Financial Reporting Standards	IFRS
Normas Internacionales de Contabilidad	NIC
Principios Contables Generalmente Aceptados	PCGA
Real Academia Española de la Lengua	RAE
Responsabilidad Social Empresarial	RSE
Resolución de Calificación Ambiental	RCA

CAPITULO I INTRODUCCIÓN

Las **compañías** registran en su contabilidad **desembolsos** que son considerados gastos, no obstante, desde el punto de vista tributario, es el artículo 31 de la Ley sobre Impuestos a la Renta (contenida en el artículo 1º del DL N°824 de 1974), en adelante también “la LIR”, el que define precisamente qué partidas son aceptadas tributariamente. Este artículo señala los requisitos que se deben cumplir para poder calificarlo como gasto aceptado, de lo contrario los desembolsos no se aceptarán tributariamente siendo clasificados como gastos no necesarios o derechamente como gastos rechazados, quedando estos últimos afectos a las disposiciones del artículo 21 de la LIR.

La reforma tributaria N° 20.780 publicada en el Diario Oficial el 29 de agosto del año 2014 no define claramente el concepto de gasto rechazado, sin embargo, se dice que aquellas partidas que no cumplan con los requisitos establecidos en el art 31 de la misma ley serán considerados gastos rechazados y por lo tanto deberán cumplir con lo establecido en el art 21 cuyo concepto, no sufrió modificaciones en esta ley. Es por ello, que el concepto de gasto necesario es muy importante al momento de determinar si un gasto es aceptado o rechazado. Lo que cambió en la reforma tributaria antes mencionada, fue el aumento de la tasa de impuesto único por concepto de gasto rechazado desde un 35% a un 40% a partir del año 2017.

Actualmente se encuentra vigente la reforma tributaria n° 21.210 publicada en el Diario Oficial el 24 de febrero de 2020, *una mirada de futuro para un Chile que busca el desarrollo integral, sustentable e inclusivo, con reglas claras y certeras*¹, la cual entró en

¹ Historia de la Ley N° 21.210 “Moderniza la legislación tributaria”, Primer Trámite Constitucional: Cámara de Diputados, Mensaje

vigencia de acuerdo a lo dispuesto en los artículos transitorios de la actual Ley² ([ver tabla 1 en Anexos](#)), modernizando el concepto de gasto tributario la cual lo define como sigue en el artículo 31 inciso 1º:

*"...tengan aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio, que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30º, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio."*³.

La modernización del concepto de gasto es muy importante debido a la nueva realidad de las empresas, enfocándose en la potencialidad del gasto y preservación de la empresa, como por ejemplo debido a: la apertura de la economía chilena al mundo, nuevos requerimientos ambientales, nuevas formas de negocios, entre otros.

Como consecuencia de la nueva definición, se incorporaron algunos gastos considerándose como aceptados, de los cuales podemos mencionar: costo de alimentos, productos de higiene y aseo personal, libros y artículos escolares, ropa, juguetes, que se entreguen gratuitamente a instituciones sin fines de lucro; gastos incurridos en medidas medioambientales, para la ejecución de proyectos o actividades, en beneficio de grupos, sectores o intereses de la localidad respectiva; gasto de indemnizaciones legales destinadas a compensar daños patrimoniales de clientes o usuarios; entre otros. De acuerdo a lo anterior, aquellos gastos que no se consideren dentro del artículo 31 inciso 4 serán considerados como gastos rechazados afectos o no a la tributación del artículo 21 de la LIR.

² Conforme al artículo octavo de las disposiciones transitorias del proyecto de ley, las modificaciones a la Ley sobre Impuesto a la Renta entrarán en vigencia a partir del 1º de enero de 2020

³ Modificación Art. 31 inciso 1º, señalada en Reforma Tributaria nº 21.210

1. Planteamiento del problema

Las interrogantes de esta investigación surgen principalmente porque los gastos aceptados son un tema de mucha discusión en las empresas, debido a que muchas veces estos gastos generan diferencias de criterios entre las propias organizaciones y las disposiciones legales establecidas en la LIR. Lo anterior se debe a que entre los gastos aceptados se incluyen algunos desembolsos propios del giro de la empresa, pero que a criterio del SII eran evitables y/o eludibles (i.e. no necesarios) para generar la renta de una empresa. Con la nueva ley que entró en vigencia el 1 de enero de 2020, se ha modificado el alcance de los gastos tributarios vinculados a las actividades propias de una empresa en los diversos ámbitos. Sin embargo, ¿este es un criterio solamente reconocido por la actual reforma tributaria, o bien, la autoridad administrativa ya había reconocido este alcance con anterioridad?, siendo así, ¿la reforma tributaria otorga mayor certeza jurídica en la nueva forma de interpretar los gastos tributarios?

En el marco normativo revisaremos el actual texto del artículo 31 de la LIR, específicamente el inciso 4º número 3, 13 y 14 y la Circular 32 del 29 de febrero de 2020, que se relaciona directamente al tratamiento de los gastos producto de la pandemia (COVID 19). En el desarrollo de esta investigación se analizarán casos anteriores a la entrada en vigencia de la nueva Ley, en los que se tratará de identificar resoluciones de la autoridad administrativa y/o fallos de tribunales de justicia consistentes con las reformas introducidas por la Ley 21.210.

2. Objetivo general

El objetivo principal de esta tesis es determinar si la autoridad administrativa adapta (ajusta) su actuar e interpretación de los gastos aceptados desde un punto de vista tributario, a los cambios en el entorno y a las especificidades de la actividad de la empresa o sector, de modo que constituyan un predictor de la necesidad de modificar la norma.

3. Objetivo específico

- a. Revisar y analizar el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta;
- b. Revisar y analizar la Jurisprudencia Administrativa más relevante en torno al artículo 31 de la LIR, emitida por el Servicio de Impuestos Internos al respecto;
- c. Identificar contradicciones y conclusiones vanguardistas en las respuestas entregadas por el SII a consultas efectuadas por contribuyentes y/o asesores, respecto del texto del Art. 31 de la LIR vigente a cada fecha y;
- d. Verificar si el SII tuvo cambio de visión y/o criterio en la aplicación del Art. 31 antes de la modernización de la norma

4. Hipótesis

La hipótesis a validar es: “El actual texto de los números 3, 13, y 14 del Art. 31 de la LIR, obedece sólo al reconocimiento explícito, por parte del legislador, de criterios que, en la práctica, ya eran aplicados (con anterioridad) por el órgano de administración tributaria (SII) dada la evolución y cambios del entorno que enfrentan las empresas”.

5. Metodología

Mediante el análisis de casos (oficios y fallos de corte), en que el SII y tribunales (i.e. Cortes de Apelaciones y Corte Suprema) sustentan criterios respecto del tratamiento de determinados gastos, que pudiesen ser controversiales respecto de su procedencia o rechazo, se busca determinar si las conclusiones de dichos organismos permiten evidencia y/o anticipar, en la práctica, la necesidad de reformas al texto del Art. 31 de la LIR como las introducidas por la Ley 21.210.

Específicamente, se tratará de identificar casos en que las respuestas a consultas formuladas por contribuyentes (o sus asesores), o fallos de corte, no sean del todo consistentes con el texto del Artículo 31 de la LIR vigente en esas fechas y/o con las interpretaciones administrativas o judiciales sustentadas o vigentes a cada fecha y, por el contrario, tiendan a ser consistente con el actual texto de los números 3, 13, y 14 del Inciso 4 del Artículo 31 de la LIR, generando una interpretación diversa respecto de la aplicación del impuesto establecido en el Inciso 1 del Art. 21.

En los dos últimos años ha adquirido una especial importancia el concepto de Gasto Tributario y que entiende el SII como tal, es por ello que esta problemática ha estado sujeta a debates y consultas tanto a especialistas como al propio legislador.

A continuación, citaremos algunos artículos realizadas en el transcurso del periodo en que la Ley 21.210 fue promulgada y posterior a ella, dentro del levantamiento de información para el presente proyecto identificamos lo siguiente:

1. Con fecha 23 de agosto de 2018, en su mensaje a la Honorable Cámara de Diputados, el presidente de la república inicia el proyecto de ley que moderniza la legislación tributaria.

“.....que nuestro Gobierno ha elaborado este proyecto de ley que moderniza el sistema tributario, que permitirá avanzar hacia un sistema más moderno, más simple y más equitativo, que promueva la innovación y el emprendimiento, con un marco legal más preciso, cimentado en base al principio de legalidad tributaria. Un proyecto que incentiva el ahorro y la inversión, factores fundamentales para mantener un elevado crecimiento económico en el mediano y largo plazo, único camino para alcanzar el desarrollo y asegurar la creación de más empleos de calidad. A su vez, este proyecto de modernización otorgará mayor simpleza y certeza jurídica a los contribuyentes, reduciendo la burocracia, los altísimos costos de cumplimiento, los espacios de arbitrariedad y discrecionalidad que hoy día tiene nuestro sistema tributario y que afecta especialmente a las pequeñas, medianas y micro empresas.”⁴

4 Historia de la Ley N° 21.210 “Moderniza la legislación tributaria”, Primer Trámite Constitucional: Cámara de Diputados, Mensaje

2. Con fecha 29 de octubre de 2018, se entrevistó en el diario La Tercera/Pulso a Manuel Alcalde (Coordinador de Política Tributaria del Ministerio de Hacienda)⁵

Modernización tributaria: nueva definición de gastos busca acotar discrecionalidad del SII

Actualmente, enfocado en la interpretación literal de los gastos 'necesarios' para que una empresa pueda funcionar, los ajustes incorporan los conceptos de razonabilidad, causa lícita del gasto y vinculación con el giro del negocio y mantiene las sanciones en caso de abusos.

3. Con fecha 3 de febrero de 2020, se publicó en El Dinamo
¿CÓMO NOS AFECTARÁ LA REFORMA TRIBUTARIA QUE SERÁ LEY EN LOS PRÓXIMOS MESES?⁶

De acuerdo a la legislación, las plataformas digitales ahora pagarán un 10% de impuestos. También hay cambios para las pymes y contribuciones. Esta nota ¿Cómo nos afectará la reforma tributaria que será ley en los próximos meses? apareció primero en El Dínamo.

4. Con fecha 24 de febrero de 2020, se promulgó la Ley 21.210 “Moderniza la Legislación Tributaria”

⁵ <https://www.latercera.com/pulso/noticia/modernizacion-tributaria-nueva-definicion-gastos-busca-acotar-discrecionalidad-del-sii/379645/>

⁶ <https://www.eldinamo.cl/nacional/2020/02/01/como-nos-afectara-la-reforma-tributaria-aprobada-en-el-senado/>

La nueva ley moderniza el concepto de gasto tributario, modificando el artículo 31 de la LIR, eliminando algunas prohibiciones de deducción de gastos y efectuando diversas modificaciones a los gastos especialmente regulados en el inciso cuarto de dicha norma. Se establece una definición legal de gasto necesario, señalando que los gastos necesarios para producir la renta son 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.

5. Con fecha 9 de marzo de 2020, publicado en El Mercurio,
SII PONE EN CONSULTA CIRCULARES ASOCIADAS A LA REFORMA TRIBUTARIA⁷

Con la publicación de los 4 primeros proyectos de circulares asociadas a la reforma tributaria, el Servicio de Impuestos Internos (SII) inició ayer el proceso obligatorio de consulta pública para las normas administrativas que deberá emitir sobre la nueva legislación. Los demás proyectos de circulares se irán publicando paulatinamente.

Estos cuatro proyectos de circulares disponibles para consulta son modificaciones en torno a temáticas relacionadas con la Ley de Impuesto a la Renta.

6. Con fecha 8 de junio de 2020, se publica en El Mercurio lo siguiente:

⁷ <https://baraona.cl/reforma2018/2020/03/09/sii-pone-en-consulta-circulares-asociadas-a-la-reforma-tributaria/>

SII FLEXIBILIZA REQUISITOS PARA DONACIÓN DE ALIMENTOS Y PRODUCTOS DE HIGIENE DURANTE LA PANDEMIA⁸

Por tres meses autorizó la distribución de víveres, pañales y otros productos a instituciones sin fines de lucro que hoy no están inscritas en el registro especial. Una resolución del Servicio de Impuestos Internos (SII) flexibilizó los requisitos y autorizó la donación de productos de primera necesidad a instituciones sin fines de lucro, como una medida de apoyo en medio de la pandemia del covid-19 en el país.

Ante una solicitud de la Corporación Red de Alimentos —institución que rescata y distribuye productos de primera necesidad—, el SII dictó una normativa en la que permite que durante un plazo de 120 días, excepcionalmente, distribuya alimentos, pañales y otros productos de higiene personal, contemplados en la normativa que regula esta práctica, a instituciones sin fines de lucro que no se encuentren actualmente inscritas en el registro especial de instituciones autorizadas como receptoras de estos bienes. El Servicio instruyó a las organizaciones que reciban los productos de primera necesidad a presentar la respectiva solicitud de inscripción ante el SII dentro del mes siguiente a aquel en que se cumpla el plazo de 120 días que se fijó para flexibilizar la norma.

Advierte el fiscalizador que “en todo caso, siempre deberán emitirse los correspondientes Certificados de Acreditación de Recepción de acuerdo al Modelo

⁸ <https://baraona.cl/reforma2018/2020/06/08/sii-flexibiliza-requisitos-para-donacion-de-alimentos-y-productos-de-higiene-durante-la-pandemia/>

contenido en el Anexo N° 2 de la citada Resolución Exenta N° 151”, al realizarse las donaciones.

Reforma tributaria

Dicha ley reguló y amplió los bienes que pueden ser donados a entes sin fines de lucro a través del art 31 inc 4° N° 13.

En la reforma tributaria no solo se incluyó lo ya reconocido en las circulares del SII, sino que además se incorporó la donación de bienes en general, como libros, ropa, útiles escolares y otros que generan impacto social, con las medidas de trazabilidad necesarias para resguardar el interés fiscal. También se reguló el castigo a la destrucción de estos bienes.

7. Con fecha 10 de junio de 2020, SOFOFA junto a KPMG en Chile invitan a un seminario Ley de modernización tributaria y su proyección, vía streaming a través del canal de YouTube SOFOFA Chile⁹. Algunos de los invitados que expusieron son:

- Fernando Barraza (Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos). La mirada del SII
- Manuel Alcalde, Coordinador Política Tributaria Ministerio Hacienda. Ejes Centrales de la Modernización Tributaria.
- Alberto Cuevas, Socio de Tax & Legal KPMG en Chile. Nueva Normativa sobre Gastos.

⁹ Junio 10 – Seminario Ley de modernización tributaria y su proyección

8. Con fecha 19 de junio de 2020, se publicó en el diario financiero el siguiente artículo: SII PROPONE 20 NUEVOS TIPOS DE GASTOS QUE EMPRESAS PODRÍAN DESCONTAR DE IMPUESTOS¹⁰.

Uno de los cambios fundamentales que incorporó la reforma tributaria para el sector privado es una nueva categoría de gastos que podrán ser deducibles de impuestos.

Se trata de todos los desembolsos que sean necesarios para producir la renta o que tengan 'aptitud' para generar utilidades en el mismo o futuros ejercicios. Eso sí, con restricciones como que el gasto no se origine en un ilícito, que sea 'razonable' y se relacione con el 'interés, desarrollo o mantención del giro del negocio'.

El 12 de junio, el Servicio de Impuesto Internos (SII) publicó para consulta del mercado la circular que aterriza las modificaciones, incorporando a lo menos 20 situaciones nuevas 'a modo referencial' en que el desembolso podría ser descontado. Un gasto rechazado debe reincorporarse a la base imponible y está sujeto a un impuesto multa de 40%. El SII recalca que el contribuyente deberá probar fehacientemente la necesidad del desembolso.

¹⁰ <https://baraona.cl/reforma2018/2020/06/19/sii-propone-20-nuevos-tipos-de-gastos-que-empresas-podrian-descontar-de-impuestos/>

9. Con fecha 17 de julio de 2020, se publicó en el Diario Financiero un artículo que dice así:

DEBUTA POSIBILIDAD DE PEDIR AL SII DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS TRAS CAMBIOS DE CRITERIOS (LA FÓRMULA PARA REQUERIR UN EVENTUAL REEMBOLSO DE LOS GRAVÁMENES COBRADOS CONSIDERA UNA RETROACTIVIDAD DE HASTA TRES AÑOS, BAJO CIERTAS CONDICIONES)¹¹

El nuevo sistema tributario que comenzó a regir en el país el 24 de febrero pasado trajo importantes modificaciones a la relación entre el Servicio de Impuestos Internos y los contribuyentes, siendo uno de los principales que se amplía la hipótesis mediante la cual una persona puede solicitar la devolución de los impuestos cobrados “erróneamente”. La circular N° 44, publicada el 26 de junio, aterriza la manera en la que un contribuyente podrá solicitar al SII la devolución de los gravámenes. De esta manera, se complementa la opción que ya existía en la Ley, que apunta a requerir el reintegro de los tributos pagados cuando haya habido un error o un doble pago de gravámenes.

El subdirector jurídico del SII, Miguel Zamora, asegura que para el SII esta modificación “es muy relevante”, porque por un lado eleva el rango de importancia de la interpretación de la ley tributaria que realiza el organismo a través de su director nacional. “Por otro lado, se fortalecen los derechos del contribuyente, al reconocerle la posibilidad de recuperar los tributos que hayan pagado, movidos por un incorrecto entendimiento de la ley tributaria. Lo que se busca va en la línea de uno de los principios básicos de la gestión del SII: que cada contribuyente

¹¹ <https://baraona.cl/reforma2018/2020/07/17/debuta-posibilidad-de-pedir-al-sii-devolucion-de-impuestos-tras-cambios-de-criterios/>

aporte lo que le corresponde a las arcas fiscales, ni más, ni menos”, destaca el abogado.

10. Con fecha 27 de julio de 2020, se publicó en el diario La Tercera un artículo que dice:

EN SILENCIO EL SII IMPLEMENTA LA REFORMA TRIBUTARIA REGULANDO EL PAGO DE LOS NUEVOS IMPUESTOS¹²

Una serie de instrucciones mediante circulares ha estado emitiendo el SII en estos últimos meses para ir concretando los cambios de la última ley que no solo crea impuestos a los servicios digitales y las casas, sino que también incorpora normas en beneficio de los contribuyentes, como el llegar a acuerdo en los juicios pendientes con la autoridad.

¹² <https://baraona.cl/reforma2018/2020/07/27/en-silencio-el-sii-implementa-la-reforma-tributaria-regulando-el-pago-de-los-nuevos-impuestos/>

CAPITULO III MARCO TEÓRICO Y NORMATIVO

1. Marco Teórico

Los diferentes usuarios de la información financiera responden a diferentes intereses, de acuerdo a los objetivos en los que basan el requerimiento de esta; los inversionistas buscan que esta información muestre la real posición de la compañía, otros como la administración tributaria¹³ tienen objetivos públicos, como por ejemplo la recaudación fiscal.

Estos objetivos perseguidos por los diferentes usuarios dan lugar a diferencias en el tratamiento y definición del reconocimiento de los resultados financieros. Los estados financieros son el punto de partida para la determinación del resultado tributario, es por esta razón que la Ley de la Renta nos señala diferentes ajustes a los resultados financieros, para obtener la base sobre la cual se calcularan los impuestos.

Uno de los elementos relevantes para determinar la base imponible del impuesto a la renta es el gasto, ya que la ley permite su deducción de la renta bruta disminuyendo así el impuesto aplicado, lo que podría entenderse como opuesto al objetivo recaudatorio antes mencionado, por lo que el legislador intenta restringir el consumo de la renta inadecuado a través del gasto. Es en este sentido que cobra relevancia el estudio de esta partida ya que lo que entiende el inversionista por gasto puede diferir con lo que define la administración tributaria, prevaleciendo finalmente la ley.

¹³ Servicio de Impuestos Internos en el caso de Chile.

El objetivo de este apartado es determinar donde se encuentran las diferencias de criterios y definiciones que existen en una partida sin duda significativa a la hora de cuantificar los resultados financieros y tributarios, desde las controversias originadas por una definición no del todo concordante entre el usuario “inversionista” y el usuario “estado”.

Para poder comprender claramente el significado y las implicancias de “Gasto”, es necesario conocer también aquellos conceptos que se relacionan directamente con éste y que serán utilizados durante todo este proyecto, por lo que se detallan a continuación:

a. Gasto:

La Real Academia Española de la Lengua (RAE), define el término “gasto” en la acepción deducible como "Cantidad que por Ley puede restar el contribuyente al fijar la base imponible de un tributo".

El diccionario básico tributario contable del Servicio de Impuestos internos, define Gasto como “Desembolso en el que ha incurrido una empresa para obtener ingresos”.

b. Necesario:

La RAE, define el término “necesario” como “aquello que es menester indispensablemente o hace falta para un fin”.

c. Aptitud:

La RAE, define el término “aptitud” como:

- Capacidad para operar competentemente en una determinada actividad.

- Cualidad que hace que un objeto sea apto, adecuado o acomodado para cierto fin.
- Capacidad y disposición para el buen desempeño o ejercicio de un negocio, de una industria, de un arte, etc.
- Suficiencia o idoneidad para obtener y ejercer un empleo o cargo.

d. Pagado:

Dar a otra, o satisfacer, lo que le debe.

e. Adeudar:

- Tener una deuda material con alguien.
- Hacer deudor a alguien, obligarle por deuda, favor, etc.

1.1 Gasto - Concepto Financiero

Las definiciones de gasto desde el punto de vista financiero, la podemos encontrar tanto en los marcos conceptuales del Colegio de Contadores de Chile A.G. como en el marco conceptual de la Fundación IFRS.

1. De acuerdo a los PCGA: No existe un boletín técnico específico que trate el concepto de gasto, no obstante se encontrará definido en el marco conceptual confeccionado por el Colegio de Contadores de Chile A.G. que indica:

- *“Gastos son las disminuciones en los beneficios económicos producidos a lo largo del período contable, en forma de egresos o disminuciones del valor de los activos, o bien, como surgimiento de obligaciones que dan como resultado disminuciones en el Patrimonio y que no están relacionados con las distribuciones de Patrimonio efectuadas a los propietarios.*
- *Se reconoce un gasto en el estado de resultados cuando ha ocurrido una disminución en los beneficios económicos futuros, relacionada con una disminución en los activos o un incremento en los pasivos, y que puede medirse con fiabilidad. Esto significa, en efecto, que el reconocimiento de gastos ocurre simultáneamente con un aumento de pasivos o la disminución de un activo (por ejemplo, el devengamiento de sueldos por pagar o la depreciación de activos fijos).”¹⁴*

El concepto de gastos establecido en el manual técnico del Colegio de Contadores de Chile A.G. es un concepto amplio, debido a que reconoce como tal a cualquier detrimento patrimonial, sin embargo esta definición amplia debe ser atendida en función de los principios contables que establece este organismo y que son de referencia al momento de registrar un gasto como tal, en este sentido podemos decir que mientras un gasto no sea una disminución de patrimonio que represente un beneficio para los socios y sea efectuado en concordancia con los principios de contabilidad establecidos será considerado como gasto desde el punto de vista financiero.

¹⁴ “Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros”, En noviembre de 1971, el Honorable Consejo General del Colegio de Contadores de Chile A.G. creó la “Comisión de Principios y Normas Contables”, para cumplir con una resolución del Cuarto Congreso Nacional realizado en septiembre de 1970 y de acuerdo con la atribución contenida en la letra “G” del artículo 13 de la Ley 13.011 que creó el Colegio de Contadores, que le entregó la facultad de “dictar normas relativas al ejercicio profesional”.

Detalla además que este tipo de partidas pueden ser disminuciones de valor en el activo, erogaciones por operaciones de la actividad ordinaria de la empresa, sin embargo también establece que las pérdidas al ser disminuciones de beneficios económicos y si bien pueden no ser de carácter ordinario, también deben ser entendidos como gastos, es el caso de siniestros que son exógenos a la decisiones de la entidad, así también pueden ser clasificados en el mismo orden las indemnizaciones, lo importante es que esta información se clasifique de manera tal que puedan servir para la toma de decisiones.

Elementos importantes para el reconocimiento de un gasto, es la ocurrencia de estos como referencia, que reflejen una disminución de activos o el reconocimiento de una obligación, así también cuando pueda medirse de manera fiable.

2. De acuerdo a IFRS: No existe una NIC específica que nos hable o defina el término, gasto sin embargo el marco conceptual de esta normativa establece lo siguiente:

- *“....son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio.”¹⁵*

La definición establecida en el manual técnico de la Fundación IFRS, esta descrita en el mismo tenor que la del Colegio de Contadores de Chile A.G. sin hacer mas que solo

¹⁵ Definición obtenida de extracto “Marco Conceptual para la Información Financiera”, preparado por el equipo técnico de la Fundación IFRS.

definir en términos amplios este ítem, lo relevante que se puede desprender de ambas definiciones es que basados en el “principio de entidad contable” un factor relevante para considerar un detrimento patrimonial como gasto, es que no sea una erogación que beneficia a los dueños de la compañía, si bien este también es una disminución de patrimonio, se entiende que es producto del retiro de rentabilidades obtenidas de la sociedad o bien por la descapitalización de esta.

1.2 Gasto - Concepto Tributario

Si bien la definición de gasto no está contenida en la ley, la utilización de este concepto no debiera ser entendido en ámbitos diferentes a los que ya hemos mencionado anteriormente, sin embargo la Ley de la Renta a través del artículo 31, define “gasto” como sigue:

- *“...tengan aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio, que no hayan sido rebajados 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.”¹⁶.*

Es importante considerar que así como en términos contables la definición de gasto es amplia y es por tal motivo que el legislador establece estos requisitos para hacerla congruente con su propia forma de entender los hechos económicos dado que las operaciones o negocios cada vez son más complejos, sin desconocer la técnica contable, la práctica comercial, y muy importante la integración con las demás normas del derecho.

¹⁶ Modificación Art. 31 inciso 1º, señalada en Reforma Tributaria nº 21.210

Los requisitos desprendidos de la lectura del artículo 31 de la LIR son los siguientes:

- **Que tengan aptitud para generar la renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio (antes de la ley N° 21.210 se indicaba como “gasto necesario para generar la renta”).**

No sólo son necesarios los gastos que efectivamente generen rentas gravadas sino también los que sean aptos o tengan la potencialidad de generar rentas, sea en el mismo ejercicio en que se efectúe el gasto o en futuros ejercicios, aunque en definitiva esas rentas no se generen.

- **Que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30.**

Requisito que busca evitar una doble deducción de la renta líquida, si el desembolso corresponde a un costo directo y este fue deducido por la vía del artículo 30, no corresponde su deducción como gasto.

- **Pagados o adeudados, durante el periodo comercial correspondiente.**

Este requisito, al igual que en la definición financiera de gasto, busca que se haya incurrido efectivamente en el, por lo tanto para que este se cumpla debe tener origen en una adquisición o prestación efectiva, una discusión de activos efectivos o el reconocimiento de una obligación, pero nunca por una mera apreciación de contribuyente.

- **Acreditados o justificados en forma fehaciente ante la Administración Tributaria.**

Es fundamental que se acrediten, en este sentido, la jurisprudencia nos indica que es primordial que sea documentado, es decir con documentos tributarios y/o contratos, estos

antecedentes servirán como medios probatorios ante una controversia, la primera instancia de la impugnación de la prueba documental es por parte de la administración tributaria,.

Otro requisito que se desprende de la jurisprudencia tanto administrativa como judicial, es que el “gasto sea del giro”, aunque la ley hace referencia a los bienes del giro, entendiendo por esto a los activos realizables o fijos, cuya mantención o explotación requiere de desembolsos adicionales, en la medida que el bien principal sea del giro, todos los gastos relacionados a la adquisición, mantención o explotación, serán aceptados como tales.

En síntesis y como se puede apreciar, la definición de gasto tributario puede ser más compleja, porque esta no existe expresamente en la ley, sin embargo con la modernización de dicho concepto se quiere incorporar el principio de empresa en marcha y reflejar los cambios que están experimentando las Sociedades actualmente.

2. Marco Normativo

El presidente Piñera en su mensaje con fecha 23 de agosto de 2018 (la Historia de la Ley 21.210) finalmente promulgada con fecha 24 de febrero de 2020 ([ver tabla 2 “Evolución del concepto gasto antes y luego con reforma](#)), dice lo siguiente respecto a la modernización del concepto de gastos del giro de la empresa:

“Hemos constatado que en los últimos años y especialmente a raíz de la incorporación de la Norma General Antielusiva (“NGA”) el Servicio de alguna manera recrudesció el rechazo de gastos en la determinación de la renta líquida imponible, aplicando esta norma

especial antielusión, de manera bastante extendida, y poniendo en tela de juicio o privando al contribuyente de la posibilidad de deducir gastos que resultan en interés del negocio de la empresa y que pese a no generar rentas de manera directa sí son necesarios para desarrollar el giro. Incluso las interpretaciones más estrictas llevaron a exigir a los contribuyentes que para deducir un gasto debía tratarse de un desembolso inevitable u obligatorio, casi indefectible, rechazando en general todos los gastos voluntarios, extraordinarios y que no generaran una renta correlativa.

Así las cosas, creemos conveniente y se ha trabajado con el Servicio en una nueva definición de gasto que puede ser deducido de la renta, disponiendo que serán tales los que cumplan las siguientes condiciones: (a) que se encuentren vinculados directa o indirectamente al desarrollo del giro, entendiendo por tal el que se realiza para el desarrollo de las operaciones o negocios de la empresa o el que se efectúa en el interés de la misma; incluyendo gastos ordinarios, extraordinarios, habituales, excepcionales, voluntarios u obligatorios; (b) que sean razonables en cuanto a su monto, atendidas las circunstancias particulares del caso; (c) que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30; (d) que se encuentren pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente; (e) que tengan una causa lícita y no tengan su origen en comportamientos dolosos; y (f) que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio, en caso de fiscalización, a través de los medios de prueba que corresponda conforme a la naturaleza de los respectivos desembolsos.

*Adicionalmente, se incorporan en el catálogo del artículo 31 nuevos gastos especiales, tales como los gastos relacionados con responsabilidad social empresarial y gastos por obligaciones legales de responsabilidad objetiva de indemnizar o compensar*¹⁷.

¹⁷ Historia de la Ley; Primer trámite constitucional: Cámara de diputados; Mensaje 23 de agosto de 2018. <https://www.bcn.cl/historiadelaLEY/nc/historia-de-la-ley/7727/>

A partir de lo comentado anteriormente, el Servicio de Impuestos Internos (S.I.I.) también debe cambiar el concepto de lo que considera como gastos necesarios, por lo que producto de la modernización, emite la Circular N° 32 con fecha 29 de abril de 2020 relacionada con el tratamiento tributario de gastos y donaciones asociados al brote mundial del virus denominado coronavirus-2 o COVID-19 tras las modificaciones introducidas al artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta por el N° 13 del artículo 2° de la Ley N° 21.210, dejando sin efecto la Circular N° 19 de 2010.

A continuación, analizaremos 3 numerales del art 31 que se modifican e incorporan a contar de enero de este año, el N° 3 sobre deducción como gasto de las pérdidas sufridas por el negocio o empresa, el N° 13 sobre gastos por exigencias medioambientales y el N° 14 sobre compensaciones por daños patrimoniales a clientes o usuarios:

1. El artículo 31 inciso 4° N° 3 norma la deducción como gasto de las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial como también las que provengas de delitos contra la propiedad, y señala que:

Se incorpora el costo para fines tributarios de ciertos bienes como alimentos para consumo humano y de mascotas, artículos de higiene y aseo personal, artículos de limpieza y aseo, materiales de construcción, entre otros, determinados mediante resolución del S.I.I., cuya característica principal es que su comercialización se haya vuelto inviable por razones de plazo, desperfectos o fallas en su fabricación, manipulación o transporte. Por esta razón productores y vendedores los sacan de su stock y los entregan gratuitamente a instituciones sin fines de lucro, para consumo o que sean distribuidas a personas de escasos recursos. Lo cual deberá

ser acreditado de manera fehaciente ante el Servicio, en la forma que éste determine mediante resolución.

Del mismo modo se procederá respecto de la entrega gratuita de medicamentos u otros insumos relacionados, que autorice el Ministerio de Salud a establecimientos asistenciales públicos o privados, para ser dispensados en la misma condición de gratuidad a los pacientes.

En aquellos casos que el productor o vendedor destruya insumos, materias primas o bienes procesados que puedan ser entregados gratuitamente de acuerdo a lo indicado en los párrafos anteriores, serán afectados con el impuesto único establecido en el inciso primero del artículo 21 de la LIR, haciendo alusión a lo dispuesto en la Ley 20.920 “Ley Marco para la Gestión de Residuos, Responsabilidad Extendida del Productor y Fomento al Reciclaje”

Otro punto a considerar, son los gastos y donaciones asociados a la pandemia (brote mundial del virus llamado coronavirus-2 o COVID-19) cuyo tratamiento queda establecido en la Circular N° 32 del 29 de abril de 2020. Algunos de los desembolsos considerados son por ejemplo, mascarillas, alcohol gel o jabón líquido, desinfectantes, medicamentos, dispositivos médicos, ropas o equipos especiales, papel higiénico, pañuelos desechables, guantes, así como la contratación de servicios de sanitización o desinfección de instalaciones, vehículos y locales comerciales, cobertura de salud en general de las personas y familias, pago de pólizas de seguros, habilitaciones para trabajo remoto, etc.

2. El artículo 31 inciso 4° N° 13 norma los gastos por exigencias medioambientales (gastos por responsabilidad social empresarial), y señala que:

Bajo el cumplimiento de determinados requisitos, se aceptan como gastos, los incurridos con motivo de exigencias medioambientales impuestas para la ejecución de un proyecto o actividad, o con ocasión de compromisos ambientales voluntarios en favor de la comunidad y que supongan un beneficio permanente acreditados por un contrato o convenio (incluidos en el estudio o en la declaración de impacto ambiental). Otro requisito es que dichos desembolsos no deben efectuarse directa o indirectamente con empresas relacionadas.

La aceptación como gasto no podrá exceder de la cantidad mayor entre la suma equivalente al 2% de la renta líquida imponible del ejercicio respectivo, del 1,6 por mil del capital propio tributario de la empresa, según el valor de éste al término del ejercicio respectivo, o del 5% de la inversión total anual que se efectúe en la ejecución del proyecto, dicho exceso no será aceptado como gasto¹⁸.

3. El artículo 31 inciso 4° N° 14 el cual norma Los desembolsos o descuentos que efectivamente pague el contribuyente en cumplimiento de una obligación legal de compensar un daño, acepta los siguientes conceptos como gasto:

- Indemnización o compensación por daño patrimonial a sus clientes o usuarios, cuando dicha obligación legal no exija probar la negligencia del contribuyente. Si

¹⁸ Circular 32 del 29 de abril de 2020 (SII)

se determina la negligencia del contribuyente por autoridad competente, los desembolsos o descuentos pagados no serán aceptados como gasto deducible de la RLI, pero no se gravarán con el impuesto establecido en el artículo 21 de la LIR (impuesto sanción al gasto rechazado). Esto último dejaría como gasto rechazado una compensación por colusión, por ejemplo, al tener su origen en un ilícito.

- Del mismo modo, se establecen reglas similares para el caso de contribuyentes que, sin mediar culpa infraccional de su parte, reponga o restituya un producto, o bonifique o devuelva cantidades pagadas a sus clientes o usuarios en los términos de los artículos 19, 20 y 21 de la ley N° 19.496, de 1997, sobre protección de los derechos de los consumidores. En estos casos, se considerarán como un menor ingreso del ejercicio en que se obtuvieron las cantidades pagadas y se agregarán a la renta líquida imponible del ejercicio en que efectúen la referida reposición, restitución, bonificación o devolución, y hasta el valor de reposición, tratándose de productos.
- Además, se establece que constituye gasto los desembolsos acordados entre partes no relacionadas que tengan como causa el cumplimiento de una transacción, judicial o extrajudicial, o el cumplimiento de una cláusula penal.

CAPITULO IV DESARROLLO DE LA INVESTIGACIÓN

El presente capítulo analiza los casos de gastos incorporados en los números 13 y 14 del artículo 31 inciso 4º de la Ley 21.210. En relación con lo anterior, revisamos el tratamiento que se había otorgado antes de su incorporación en la Ley antes mencionada a través de oficios y resoluciones, distinguiendo que algunos de ellos son aceptados bajo el cumplimiento de requisitos objetivos, otros cuya aceptación o rechazo queda sujeta a la verificación que se realiza en la etapa de fiscalización encontrando que el criterio del ente fiscalizador es muy restrictivo, y otros son derechamente rechazados, principalmente por argumentarse que no son necesarios para producir la renta. De ahí la importancia de desarrollar normas para aunar criterios en torno al tema.

A continuación, se describen los dos numerales mencionados en el párrafo anterior a través, de casos prácticos publicados en el SII y su tratamiento aplicado:

Artículo 31 inciso 4 n° 13 “NORMA LOS GASTOS POR EXIGENCIAS MEDIOAMBIENTALES (GASTOS POR RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL)”

Caso 1:

RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 21°, ART. 31°, N°7 – LEY N° 20.757, DE 2014, ART. 5°, N°3, LETRA B) – LEY N° 20.780, DE 2014 – OFICIOS N° 1373, DE 2009 Y N° 336, DE 2010. (ORD. N° 1381, DE 27.05.2015)

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE DESEMBOLSOS EFECTUADOS EN CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES IMPUESTAS EN RESOLUCIONES DE CALIFICACIÓN AMBIENTAL.

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, sobre el tratamiento tributario, desde el punto de vista de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), considerando las instrucciones y jurisprudencia de este Servicio, respecto de los desembolsos efectuados en virtud de contratos de mitigación en general, y si el criterio establecido en ellos es pertinente para la aplicación de los parámetros establecidos en el numeral v), del inciso 2°, del artículo 21 de la LIR. Consulta además, respecto del tratamiento tributario también desde el punto de vista de la LIR, de los desembolsos efectuados en virtud de una Resolución de Calificación Ambiental (RCA).

I.- ANTECEDENTES.

Señala en su presentación, que TTT es una empresa dedicada a la generación de energía eléctrica en Chile, enfocada en la operación y mantenimiento de activos, así como en el desarrollo de proyectos de generación eléctrica tanto en Chile como en el extranjero.

Expresa a continuación, que en el contexto del desarrollo de sus negocios y debido a la magnitud y la existencia de terceros que participan en la ejecución de los proyectos en desarrollo, TTT ha materializado la ejecución de los mismos a través de diversos vehículos de inversión que denomina Entidades de Inversión Directa (EID) y que en cumplimiento de la normativa vigente, la ejecución de los proyectos en desarrollo ha sido previamente aprobada por una resolución dictada por la autoridad ambiental competente.

En el contexto de la normativa ambiental vigente, y con motivo de la aprobación y ejecución de los proyectos en desarrollo, las EID han debido efectuar diversos desembolsos en cumplimiento de obligaciones:

- (i) impuestas en resoluciones de calificación ambiental ("RCA") que aprueban la ejecución de los proyectos en desarrollo, y*
- (ii) asumidas en diversos contratos suscritos con autoridades administrativas, organizaciones dotadas de personalidad jurídica y otras organizaciones comunitarias, a efectos de mitigar las externalidades negativas derivadas de la ejecución de los proyectos en desarrollo ("Contratos de Mitigación").*

Indica que el 31 de enero del 2014 se publicó en el Diario Oficial la Ley N°20.727 que modificó el inciso 2° del artículo 21 de la LIR, relativo al tratamiento tributario de ciertos pagos o desembolsos que se efectúen con motivo de la aprobación o ejecución de un proyecto que cuente o deba contar con una aprobación otorgada mediante resolución dictada por la autoridad ambiental.

Luego del análisis de dicha disposición, respecto de la cual señala que ha quedado derogada, con vigencia diferida al 1° de enero de 2017, solicita la confirmación de los siguientes criterios:

i. En relación a los desembolsos efectuados en virtud de los Contratos de Mitigación, solicita confirmar que resulta aplicable el criterio consagrado en la Circular 59 de 2003, y en los Oficios N°s. 419 de 2004 y 491 de 2013. Particularmente, se solicita confirmar que en caso de presentar renta líquida imponible y capital propio tributario negativos, las EID deben necesariamente considerar el parámetro contemplado en el nuevo numeral v), del inciso 2°, del artículo 21 de la LIR, esto es, el 5% de la inversión total anual que se efectúe en la ejecución del proyecto, a efectos de determinar la potencial aplicación de la tributación señalada en el artículo 21 de la LIR a los desembolsos efectuados en virtud de los Contratos de Mitigación que resulten excesivos.

ii. En relación a los desembolsos efectuados en virtud de una RCA, se solicita confirmar que se mantiene vigente y resulta plenamente aplicable el criterio consagrado en los Oficios N°s 1.373 de 2009 y 336 de 2010 y que en consecuencia, la deducibilidad de los desembolsos fundados en una RCA, no se rige por las modificaciones introducidas al artículo 21 por la Ley N°20.727, sino que por las reglas generales contenidas en el artículo 31 de la LIR.

II.- ANÁLISIS.

1) En relación con las materias consultadas, cabe señalar en primer lugar que la letra b), del N° 3, del artículo 5, de la Ley N° 20.727, publicada en el Diario Oficial con fecha 31 de enero de 2014, incorporó un numeral v), al inciso 2°, del artículo 21 de la LIR, el que establece lo siguiente:

“(v) los pagos o desembolsos que se efectúen con motivo de la aprobación o ejecución de un proyecto o de actividades empresariales que cuenten o deban contar, de acuerdo a la legislación sobre medio ambiente, con una resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividades y que consten en un contrato o convenio suscrito con una autoridad pública, una organización dotada de personalidad jurídica de acuerdo al Título XXXIII del Libro I del Código Civil, una organización comunitaria constituida en conformidad a la ley N°19.418, sobre juntas de vecinos y demás organizaciones comunitarias, o en conformidad a la Ley N°19.253, sobre comunidades indígenas, que guarden relación con grupos, sectores o intereses de la localidad respectiva, siempre que no se efectúen directa o indirectamente en beneficio de empresas

del mismo grupo empresarial o de personas o entidades relacionadas en los términos del artículo 100 de la Ley N°18.045, sobre mercado de valores. Las empresas deberán informar al Servicio de Impuestos Internos, en la forma y oportunidad que éste determine mediante resolución, el monto total de la inversión destinada a la ejecución del proyecto o actividad, los pagos efectuados en cumplimiento de las obligaciones señaladas, la identificación de los beneficiarios de los mismos, así como cualquier otro antecedente relacionado. Con todo, igualmente se afectarán con el impuesto establecido en el inciso primero de este artículo, en la parte correspondiente al exceso, cuando los pagos o desembolsos excedan de la cantidad menor a la suma equivalente al 2% de la renta líquida imponible del ejercicio respectivo, del 1,6 por mil del capital propio tributario de la empresa, según el valor de éste al término del ejercicio respectivo, o del 5% de la inversión total anual que se efectúe en la ejecución del proyecto."

Dicha modificación, según establece el inciso 2°, del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la misma Ley N°20.727, se encuentra vigente desde el 1° de enero del 2014, respecto de los pagos, gastos o desembolsos señalados en la nueva disposición y que se efectúen a contar de dicha fecha. Ahora bien, la Ley N° 20.780, publicada en el Diario Oficial con fecha 29 de septiembre de 2014, a través del N° 11, de su artículo 1°, sustituye el artículo 21 de la LIR, por un nuevo texto que no considera la disposición transcrita en el párrafo anterior. Dicha sustitución, entrará en vigencia a contar del 1° de enero de 2017, conforme dispone el artículo primero de las disposiciones transitorias de dicha ley, y por tanto, la norma analizada se deroga a partir de esa fecha.

2) Aclarada la vigencia de la norma en análisis, y en relación con su primera consulta, relativa al procedimiento que debe utilizarse para determinar el exceso afecto a tributación al que se refiere la parte final del numeral v), del inciso 2°, del artículo 21 de la LIR, en el caso en que la empresa que incurre en los desembolsos a los que se refiere la disposición, se encuentre en situación de pérdida tributaria y presente un capital propio tributario negativo, situación respecto de la cual sostiene que para los efectos de determinar la potencial aplicación de la tributación señalada en el artículo 21 de la LIR a los desembolsos efectuados en virtud de los Contratos de Mitigación que resulten excesivos, se debe necesariamente considerar el 5% de la inversión total anual que se efectúe en la ejecución del proyecto, cabe expresar lo siguiente:

a) La jurisprudencia que cita en su presentación se refiere a una materia totalmente diferente a la analizada, y por tanto, no se puede hacer extensiva su aplicación por analogía. En efecto, dichas instrucciones y pronunciamientos se refieren a la aplicación del límite global absoluto a las donaciones de acuerdo a la Ley N° 19.885, y de los límites particulares que establece la LIR en su artículo 31 N° 7, y el artículo 69 de la Ley N° 18.681 sobre donaciones a Universidades e Institutos Profesionales;

b) El texto del numeral v), del inciso 2°, del artículo 21 de la LIR, al que se refiere en su presentación, establece que se afectarán con el impuesto establecido en el inciso 1° del referido artículo, los pagos o desembolsos que menciona, en la parte que excedan de la cantidad menor a la suma equivalente a:

- i) El 2% de la renta líquida imponible del ejercicio respectivo;
- ii) El 1,6 por mil del capital propio tributario de la empresa, según el valor de éste al término del ejercicio respectivo; o
- iii) El 5% de la inversión total anual que se efectúe en la ejecución del proyecto.

c) *Atendido el texto de la norma analizada, cabe expresar que su redacción claramente dispone que se afectará con el impuesto establecido en dicho artículo, la parte de los pagos o desembolsos que menciona, que excedan de la cantidad menor entre las tres sumas alternativas que la propia norma contempla.*

En el caso particular, en que el contribuyente presenta una pérdida tributaria, esto es, una renta líquida imponible negativa, y un capital propio tributario negativo, la aplicación de los parámetros de 2% y de 1,6 por mil, respectivamente, dan como resultado también sumas negativas, que aplicadas a la situación analizada resultan igual a cero, y en cualquier caso, dichas cantidades son menores a aquella que resultaría al aplicar el parámetro de 5% sobre el monto de la inversión total anual a que se refiere la norma.

d) *En consecuencia, en los casos en que en un determinado ejercicio un contribuyente determine una pérdida tributaria o bien su capital propio tributario sea negativo, como ocurriría en el caso de su presentación, no tiene aplicación la liberación que dispone el numeral v), del inciso 2°, del artículo 21 de la LIR, puesto que en tal caso, la cantidad menor de las tres sumas alternativas establecidas como límites por esta disposición, para que proceda la referida liberación (2% de la renta líquida imponible del ejercicio respectivo; y 1,6 por mil del capital propio tributario de la empresa) es negativa, y para estos efectos, equivalente en ambos casos a cero.*

3) *En relación con su segunda consulta, relativa al alcance de la disposición analizada, y a la vigencia del criterio expresado por este Servicio en los Oficios N°s.1.373 de 2009 y 336 de 2010 sobre el tratamiento tributario de los desembolsos efectuados por los contribuyentes en virtud de lo dispuesto en resoluciones de la Comisión Regional del Medio Ambiente, cabe señalar que, de acuerdo al tenor del numeral v), del inciso 2°, del artículo 21 de la LIR, la liberación de impuestos que la norma establece, alcanza a los pagos o desembolsos que se efectúen con motivo de la aprobación o ejecución de un proyecto o de actividades empresariales que cuenten o deban contar, de acuerdo a la legislación sobre medio ambiente, con una resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividades y que consten en un contrato o convenio suscrito con una autoridad pública, o las demás entidades que indica.*

Al respecto, cabe señalar que la modificación introducida por la Ley N°20.727 al artículo 21 de la LIR, tuvo por objeto regular el tratamiento tributario de este tipo de desembolsos en general, permitiendo que las empresas financien programas conocidos como de responsabilidad social empresarial, sin que se afecten con el impuesto establecido en el inciso 1° de dicha norma, siempre que se cumplan los requisitos que la misma contempla, y hasta los límites que considera.

Como se puede apreciar entonces, tal norma aplica, sin perjuicio de las demás restricciones que establece, sobre aquellos pagos o desembolsos que consten en un contrato o convenio suscrito con una autoridad pública, o con las demás entidades que la norma señala, exigiendo que se trate de proyectos o actividades empresariales que cuenten o deban contar, con una resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividades de acuerdo a la legislación medioambiental respectiva.

Por el contrario, dicha norma no resulta aplicable a aquellos pagos o desembolsos obligatorios, que se efectúen como parte de las exigencias o compromisos estipulados en

la resolución de calificación ambiental que apruebe dicho proyecto o actividades, emitida por una Comisión Regional del Medio Ambiente.

De esta manera, sobre la materia, resultan aplicables los criterios sostenidos por este Servicio en los Oficios N°s.1.373 de 2009 y 336 de 2010.

III.- CONCLUSIÓN.

De acuerdo a los antecedentes expuestos, y lo indicado en el análisis precedente, se puede informar Ud. que:

(i) En los casos en que en un determinado ejercicio un contribuyente determine una pérdida tributaria o bien su capital propio tributario sea negativo, como ocurriría en el caso de su presentación, no tiene aplicación la liberación que dispone el numeral v), del inciso 2°, del artículo 21 de la LIR, puesto que en tal caso, la cantidad menor de las tres sumas alternativas establecidas como límites por esta disposición, para que proceda la referida liberación (2% de la renta líquida imponible del ejercicio respectivo; y 1,6 por mil del capital propio tributario de la empresa) es negativa, y para estos efectos, equivalente en ambos casos a cero.

(ii) Lo dispuesto en el numeral v), del inciso 2°, del artículo 21 de la LIR, no resulta aplicable a aquellos pagos o desembolsos obligatorios, que se efectúen como parte de las exigencias o compromisos estipulados en la resolución de calificación ambiental que apruebe dicho proyecto o actividades, emitida por una Comisión Regional del Medio Ambiente.

De esta manera, sobre la materia, resultan aplicables los criterios sostenidos por este Servicio en los Oficios N°s.1.373 de 2009 y 336 de 2010.

JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI
DIRECTOR (S)

Oficio N° 1381, de 27.05.2015
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos

Análisis de Caso 1 “Gastos Medio Ambientales exigidos en una Resolución de Calificación Ambiental (RCA)”

En este caso se permite la deducción de “los gastos o desembolsos incurridos con motivo de exigencias, medidas o condiciones medioambientales impuestas para la ejecución de

*un proyecto o actividad, contenidas en la resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividad de acuerdo a la legislación vigente sobre medio ambiente”.*¹⁹

El requisito para que estos gastos sean aceptados, consiste en que éstos tengan como motivo exigencias, medidas o condiciones contenidas en una resolución emitida por la autoridad medioambiental, de acuerdo a la legislación sobre dicha materia ²⁰. Lo anterior es bajo la nueva legislación como también como ocurría con el tratamiento otorgado por la jurisprudencia administrativa.

Bajo el concepto de gasto necesario revisado en el capítulo III, el SII ha aceptado las deducciones incurridas en materia medioambiental, en la medida en que éstas sean obligatorias para el contribuyente. En el ejemplo mencionado en el Caso 1, en la respuesta señalada por el SII, éste hace referencia al Oficio N° 1373, de 2009 para concluir, en donde se acepta la deducción como gasto de desembolsos incurridos en la construcción de una obra, en base a las normas impartidas por una Municipalidad, cuyo incumplimiento *“... determinaría la oposición del Municipio al proyecto en su conjunto, de manera que su no construcción podría impedir su desarrollo;”* y, a la vez, la construcción resulta obligatoria porque, para obtener la concesión marítima *“sobre un terreno de playa, playa y uso de mejora fiscal, somete al concesionario al Sistema de Evaluación de Impacto Ambiental, de modo que, sin tal aprobación por parte de la Comisión Regional del Medio Ambiente de la Región BBB, las obras no pueden llevarse a cabo”.*²¹

19 El texto final aprobado es igual a la redacción original contemplada en el Mensaje presidencial.

20 El Decreto N° 40, de 2012, del Ministerio del Medio Ambiente, que aprueba el Reglamento del Sistema de Evaluación de Impacto Ambiental en el artículo 60 de dicho reglamento, establece los requisitos de la resolución de calificación ambiental, y además indica que la resolución que califique el proyecto o actividad deberá cumplir las exigencias establecidas en el artículo 41 de la Ley N° 19.880.

21 Oficio N° 1373 de 2009, emitido por el SII (ver documento en “Anexos”).

De lo indicado anteriormente, el SII confirmó que los pagos o desembolsos obligatorios que hayan sido realizados como parte de exigencias o compromisos establecidos en una resolución de calificación ambiental que apruebe el respectivo proyecto o actividades, emitida por una Comisión Regional del Medio Ambiente, no estaban sujetos a lo indicado en el artículo 21 de la LIR²², sino que esos pagos estaban sometidos al régimen general del inciso primero del artículo 31 de la LIR, confirmándose la aplicación de los Oficios N° 1373 de 2009 y N° 336 de 2010. Dicho tratamiento fue confirmado, una vez más, a través del Oficio N° 888, de 2017.

Podemos decir entonces, que los gastos o desembolsos efectuados con motivo de exigencias o condiciones medioambientales, impuestas en una resolución emitida por la competente autoridad, eran aceptados como deducciones por el SII, pues cumplían con el requisito de obligatoriedad, incluido en la necesidad del gasto, según la interpretación administrativa.

La incorporación de este gasto en el inciso cuarto del artículo 31 podría ser interpretada con otorgar una estabilidad legal a las resoluciones realizadas por la autoridad tributaria, pues ésta había sido consistente en la aceptación de estos gastos, mientras fueran exigidos en una resolución emitida por la autoridad medioambiental. Dicha incorporación, además, se relaciona con el requisito de que tengan aptitud para generar la renta, precisado en la Ley N° 21.210, donde el gasto se encuentra asociado al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio.

²² Oficio N° 1381 de 2015, emitido por el SII (parte III ii).

Caso 2:

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 64° TER, ART. 64° BIS, ART. 41°, N°7 – LEY N° 20.469, DE 2010. (ORD. N° 1049, DE 04.05.2011)
POSIBILIDAD DE DEDUCIR DE LA RENTA BRUTA LOS DESEMBOLSOS
ORIGINADOS EN LA CONSTRUCCIÓN DE UN BYPASS EN CAMINO PÚBLICO DE
ACCESO A FAENA MINERA – DESEMBOLSOS INCURRIDOS POR UNA EMPRESA
CONSISTENTES EN LA PAVIMENTACIÓN Y MEJORAMIENTO DE UNA VÍA DE
ACCESO PÚBLICO, A LA CUAL TIENE ACCESO LA COMUNIDAD EN GENERAL –
GASTOS NECESARIOS PARA PRODUCIR LA RENTA – REQUISITOS.**

Solicita un pronunciamiento de este Servicio sobre la procedencia de deducir como gasto necesario para producir la renta los desembolsos que efectúe el contribuyente para financiar la construcción de un bypass en un camino público para el acceso a sus faenas.

I.- ANTECEDENTES.

XXX es una compañía minera productora de cátodos de cobre que opera a 120 km. al noreste del puerto de Iquique, Comuna de Pozo Almonte, Región de Tarapacá, perteneciente al grupo YYY.

Agrega que la ruta A-65, única vía de acceso a sus faenas, se encuentra dañada en el sector denominado AAA, ello debido a la recurrente actividad sísmica de la zona, en especial por el terremoto ocurrido en el mes de julio de 2005, que causó importantes daños en su base, incrementando de manera importante el riesgo de desprendimientos de material, lo que actualmente impide un tráfico fluido y seguro, tanto de pasajeros (principalmente, trabajadores y subcontratistas de la compañía) como de los productos extraídos del yacimiento, sismo que obligó en aquella oportunidad al corte del tránsito vehicular por dicho tramo, traduciéndose en un aislamiento total de la faena y sus trabajadores, quienes debieron permanecer en ella por cerca de tres días, sin tener la posibilidad de retornar a sus hogares por tierra.

Por lo anterior, la compañía encargó una evaluación del daño estructural del camino a una empresa de estudios geotécnicos independiente, la cual acompaña a los antecedentes, concluyendo que la mejor alternativa, en atención al estado de la cuesta y a los costos involucrados en su reparación, es la construcción de un bypass que evite el paso por el sector "AAA".

En mérito a ello, se han iniciado conversaciones con el Ministerio de Obras Públicas, representado por la Dirección de Vialidad, destinadas a la materialización de un aporte

para financiar cerca de dos tercios del costo de construcción de un bypass por la zona de la AAA, lo que culminará con la suscripción de un Convenio Ad Referéndum para cumplir tal propósito. Agrega que mediante Ordinario N°xxx, de x de xx de 2011, que acompaña, del Director de Vialidad TTT, se informó que la Ruta xx-x, en el sector "AAA", se encuentra habilitada sólo para el tránsito de vehículos menores, de modo que para vehículos mayores resulta obligatorio transitar por el denominado "Bypass AAA".

En lo que concierne a los antecedentes de derecho, afirma que la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) en el artículo 31, establece los requisitos para que un gasto sea considerado necesario para producir la renta, debiendo estar directamente relacionado con la actividad o giro del contribuyente y ser indispensable para producirla, y, dentro de tal contexto, la necesidad de construcción del camino está directamente relacionada con la generación de mayores ingresos y disminución de costos y la obligatoriedad del desembolso se funda en dos cuestiones fundamentales, a saber; el imperativo legal de cuidar la seguridad de los trabajadores y la circunstancia que el citado camino se transformará en la única vía de acceso a la faena. Igualmente, señala que a su juicio dicho gasto debería ser deducible en la determinación del Impuesto Específico a la Actividad Minera.

II.-ANÁLISIS.

De acuerdo a lo dispuesto por el inciso 1°, del artículo 31, de la LIR, la renta líquida del Impuesto de Primera Categoría se determina deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, 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 .

Ahora bien, con el objeto de determinar la obligatoriedad del gasto para la empresa minera ocurrente, consistente en el financiamiento de los dos tercios de las obras de construcción del bypass por la zona de la "AAA", evitando el tránsito por dicha cuesta, es preciso considerar en base a la evaluación acompañada que en la actualidad ese camino, la única vía de acceso a las faenas mineras, está en evidente mal estado, encontrándose en una zona de alta "criticidad sísmica" (pag.1 del Diagnóstico) siendo indispensable su reparación, dado que en sus actuales condiciones determina que el tránsito a través de él implica riesgos para la integridad de los trabajadores y subcontratistas de la empresa, impidiendo una plena normalidad en las operaciones de la faena minera, al no existir un vía expedita que asegure la llegada a destino de los materiales extraídos. Adicionalmente, el actual estado del camino impide el normal suministro de bienes requeridos por la faena.

Lo anterior además se encuentra ratificado por el citado Ordinario N°xxx, del Director de Vialidad TTT, en el cual se informa que efectivamente la Ruta A-65 ha quedado inhabilitada en la zona señalada para el tránsito de vehículos mayores, resultado obligatorio su tránsito por el comentado bypass.

En tal sentido, debe tenerse presente que este Servicio ha aceptado en jurisprudencia anterior la procedencia como gasto necesario para producir la renta de los desembolsos incurridos por una empresa consistentes en la pavimentación y mejoramiento de una vía de acceso público, a la cual tiene acceso la comunidad en general, por cuanto ese camino era la única vía de acceso a los predios de la empresa ocurrente, siendo irrelevante que el camino sea de uso exclusivo de la compañía que soporta el desembolso, situación que precisamente resulta análoga a la que se produce en el caso analizado, pues de acuerdo a lo informado por la empresa consultora encargada de la evaluación los daños, el camino mencionado une además la ciudad de Iquique con el poblado de Mamiña.

En cuanto a la consulta relativa a la deducción de estos gastos para los efectos de la determinación de la renta imponible operacional minera, cabe señalar que no se encuentran dentro de aquellos que deban ser agregados conforme a lo dispuesto por el artículo 64 ter de la LIR, introducido a dicho texto legal por la Ley 20.469 de 2010, de modo que podrán deducirse conforme a lo razonado precedentemente. Lo mismo sucede respecto de aquellos contribuyentes que deban determinar el citado tributo respecto de los años comerciales 2010, 2011 y 2012, conforme al artículo 2° transitorio de la citada Ley. Asimismo, tampoco existe impedimento legal para que su deducción en el caso de aquellos contribuyentes que deban aplicar las disposiciones relativas a la determinación de dicha renta que se establecen en el artículo 64 bis de la LIR de acuerdo al texto de esta disposición fijado por la Ley 20.026 de 2005, en cuanto resulte aplicable al contribuyente de que se trate.

III.- CONCLUSIÓN.

En la medida que exista un Convenio suscrito entre la empresa minera ocurrente con el Estado de Chile representado por la Dirección de Vialidad -siempre que esa Ruta A-65 sea el único acceso a las faenas mineras de acuerdo a la autoridad respectiva- en virtud del cual se obligue a la primera a concurrir al financiamiento de las obras consistentes en un bypass en la zona de la AAA, Comuna de Pozo Almonte, Región de Tarapacá, y considerando que ello redundará en una evidente en el transporte de pasajeros y carga, optimizando sus costos, será procedente la deducción de su renta bruta de los gastos respectivos, siempre y cuando éstos se acrediten fehacientemente ante este Servicio y no sean excesivos, considerando la importancia de la empresa, sus rentas declaradas y la rentabilidad del capital, materias que deberán ser acreditadas ante las instancias de fiscalización.

En virtud de lo anterior, y teniendo presente que la aceptación de un gasto como necesario para producir la renta requiere que guarde un debida correlación con los ingresos que contribuye a generar, ello con el fin de imputar a cada período la utilidad real y efectiva sobre la cual corresponde cumplir con las obligaciones tributarias, los gastos analizados deberán amortizarse o deducirse en el tiempo de vida útil del citado bypass, y la parte no amortizada en cada ejercicio quedará sujeta a las normas de actualización establecidas en el N°7, del artículo 41, de la LIR.

Cumpléndose los mismos requisitos y de la misma forma, procederá la deducción de estos gastos para los efectos de la determinación de la renta imponible operacional minera afecta al Impuesto Específico a la Actividad Minera.

Finalmente, cabe haber presente que si el contribuyente termina sus actividades o cesa de manera definitiva la explotación del yacimiento de que se trata, el saldo de los gastos que no se haya deducido hasta ese momento, podrá ser rebajado de los resultados afectos a los impuestos que correspondan al último ejercicio del contribuyente o al ejercicio en que cese de manera definitiva la explotación del yacimiento.

JULIO PEREIRA GANDARILLAS
DIRECTOR

Oficio N° 1049, de 04.05.2011
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos

Análisis Caso 2 “Gastos de Responsabilidad Social Empresarial (RSE)”

En este numeral se permite la deducción de *“b) los gastos o desembolsos efectuados en favor de la comunidad y que supongan un beneficio de carácter permanente, tales como gastos asociados a la construcción de obras o infraestructuras de uso comunitario, su equipamiento o mejora, el financiamiento de proyectos educativos o culturales específicos y otros aportes de similar naturaleza”*.

Lo anterior se debe a la necesidad de incluir una norma especial sobre gastos de responsabilidad social empresarial (RSE), que no tengan su origen en obligaciones incluidas en instrumentos medioambientales, *se justifica porque las empresas, entre ellas las mineras y electricas, desarrollan iniciativas de RSE, como por ejemplo: acciones e iniciativas a beneficio directo de las comunidades aledañas a sus proyectos en materias tan diversas como educación, capacitación y empleo; desarrollo de proveedores y emprendedores; construcción de infraestructura; mejoras a la salud y la calidad de vida; cultura, deporte y recreación, etc.*²³

Para que se deduzcan estos gastos, se deben cumplir los siguientes requisitos²⁴:

23

https://www.bcn.cl/historiadela Ley/fileadmin/file_ley/7727/HLD_7727_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf (pág. 401)

24 Conversación con Cristian Bonacic, Abogado de Baker & McKenzie

1. Los gastos o desembolsos deben ser efectuados en favor de la comunidad,
2. Dichos gastos o desembolsos deben suponer un beneficio de carácter permanente, tales como gastos asociados a la construcción de obras o infraestructuras de uso comunitario, su equipamiento o mejora, el financiamiento de proyectos educativos o culturales específicos y otros aportes de similar naturaleza (respecto de este requisito, su sentido y suficiencia dependerá de la interpretación que se realice de la norma),
3. Los gastos o desembolsos deben constar en un contrato o convenio suscrito con un órgano de la Administración del Estado,
4. Los pagos o desembolsos no deben efectuarse directa o indirectamente en beneficio de empresas del mismo grupo empresarial, o de personas o entidades relacionadas y,
5. No serán aceptados como gasto los pagos o desembolsos que excedan de la cantidad mayor entre la suma equivalente al 2% de la renta líquida imponible del ejercicio respectivo, del 1,6 por mil del capital propio tributario de la empresa, según el valor de éste al término del ejercicio respectivo, o del 5% de la inversión total anual que se efectúe en la ejecución del proyecto.

El tratamiento de estas deducciones antes de la incorporación en la LIR, está sujeta al cumplimiento del requisito de necesidad del gasto, a partir del amplio concepto construido a partir de la jurisprudencia administrativa.

Siguiendo con el análisis, en el Oficio N° 1049, de 2011, se indica: “... este Servicio ha aceptado en jurisprudencia anterior la procedencia como gasto necesario para producir la renta de los desembolsos incurridos por una empresa consistentes en la pavimentación y

mejoramiento de una vía de acceso público, a la cual tiene acceso la comunidad en general, por cuanto ese camino era la única vía de acceso a los predios de la empresa ocurrente, siendo irrelevante que el camino sea de uso exclusivo de la compañía que soporta el desembolso, situación que precisamente resulta análoga a la que se produce en el caso analizado, pues de acuerdo a lo informado por la empresa consultora encargada de la evaluación los daños, el camino mencionado une además la ciudad de Iquique con el poblado de Mamiña". Es importante mencionar que dichos gastos (RSE) son en beneficio de la comunidad en general y no en favor de una persona determinada.

El SII en la Circular nº 49 de 2006, establece que se acepta la deducción de gastos incurridos en la construcción de obras viales, en la medida que beneficiaran también al contribuyente permitiéndoles optimizar sus costos de transporte y carga, entendiéndose que en esa medida, los gastos respectivos serán necesarios para la producir su renta.

Al igual que en el caso 1, la introducción de la norma legal contribuye a generar mayor certeza sobre el tratamiento tributario de estos gastos, pues su aceptación dependía de la calificación de la necesidad de los mismos, es decir que estos sean considerados obligatorios.

Artículo 31 inciso 4 n° 14 “DESEMBOLSOS O DESCUENTOS QUE EFECTIVAMENTE PAGUE EL CONTRIBUYENTE EN CUMPLIMIENTO DE UNA OBLIGACIÓN LEGAL DE COMPENSAR UN DAÑO”

Caso:

RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 21, ART. 33, ART. 65 N°1, ART. 69 – LEY N°18.410, ART. 16 B – OFICIOS N°S. 490 DE 2013, 2.080 DE 2010 Y 2.491 DE 2005. (ORD. N° 1095, DE 23.04.2019)

Tratamiento tributario de las compensaciones por la indisponibilidad del suministro eléctrico que deben efectuar las empresas de distribución de energía eléctrica a sus usuarios.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente, mediante la cual consulta sobre el tratamiento tributario de las compensaciones por indisponibilidad del suministro eléctrico que deben efectuar las empresas concesionarias de distribución de energía eléctrica a sus usuarios.

I.- ANTECEDENTES.

1.- Indica en la presentación que los artículos 15, 16 y 16 A de la Ley N°18.410 de 1985, que crea la Superintendencia de Electricidad y Combustibles, confiere a dicha Superintendencia la potestad para sancionar a las empresas generadoras, transmisoras y distribuidoras de electricidad, cuando, entre otras causales, se verifique la interrupción del suministro eléctrico no autorizado o contemplado en la ley.

Por otra parte, el artículo 16 B de dicha ley, establece la obligación del concesionario del servicio público de distribución de electricidad de compensar a los usuarios afectados sujetos a regulación de precios, cuando se producen interrupciones o suspensiones del suministro de energía eléctrica no autorizadas en conformidad a la ley o los reglamentos.

Dicha compensación no tiene un carácter sancionatorio al estar regulada en una disposición distinta de los artículos 15, 16 y 16 A, que contienen las sanciones. Así, el artículo 16 B regula la obligación de compensación en caso que ocurra el hecho objetivo consistente en la interrupción o suspensión del suministro de energía eléctrica no autorizado o contemplado en la normativa sectorial, con independencia de quien sea el causante de la suspensión o interrupción, y desvinculado de cualquier responsabilidad que pueda afectar a la empresa distribuidora de energía eléctrica.

Dicha diferencia resulta gravitante, pues el incumplimiento de obligaciones legales que conllevan la aplicación de una sanción configuran un hecho gravado con el impuesto del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

2.- Señala que la doctrina ha sostenido que las compensaciones indicadas constituyen un caso de responsabilidad objetiva de la empresa distribuidora de energía eléctrica, circunstancia que ha sido expresamente reconocida por la jurisprudencia de los tribunales de justicia careciendo de relevancia para su procedencia, la causal de la interrupción del suministro o quién es el culpable. Estas compensaciones han sido catalogadas como una indemnización no convencional que emana de una disposición legal.

Las compensaciones obedecen a una imposición legal para participar en la industria, que emana de las disposiciones que regulan la actividad. La fuente de dicha obligación radica en la ley, de manera que no existe ningún acto voluntario o de carácter contractual que permita sostener la concurrencia de voluntariedad en su aplicación.

3.- Así es dable concluir que ellas deben constituir un gasto aceptado, por obedecer a una obligación legal, ineludible, forzosa, absolutamente exenta de cualquier manifestación de voluntad y que constituyen una verdadera condición impuesta por la ley para participar en el mercado eléctrico como concesionario del servicio público de distribución de energía eléctrica.

Adicionalmente, las compensaciones están vinculadas a la generación de ingresos por la distribución de energía eléctrica, pues de no cumplir dicha obligación, no sería posible operar lícitamente en el mercado y por ende generar ingresos.

Por otra parte, en el evento que la empresa distribuidora sea la responsable de la interrupción no autorizada del suministro, será procedente la imposición de sanciones, y en tal caso, la multa que le afecte constituirá un gasto rechazado del artículo 21, de la LIR.

Sin embargo, ser causante de la falla tampoco cambia la naturaleza de la obligación de compensar. La responsabilidad que determine el regulador eléctrico respecto al causante de la falla que generó la interrupción del servicio, confrontada al texto del inciso primero del artículo 16 B, no tiene incidencia, debido a que las compensaciones previstas en el referido artículo no tienen carácter sancionatorio, sino que corresponden a una obligación legal que afecta ineludiblemente al distribuidor, de manera que es irrelevante para el distribuidor que la causa de la interrupción provenga de una falla suya o de un tercero.

4.- De acuerdo a lo anteriormente señalado, solicita que se confirme una de las siguientes conclusiones:

a) Las compensaciones establecidas en el artículo 16 B, de la Ley N°18.410 en consideración a su carácter de obligación legal, irrenunciable, ineludible, exenta de todo carácter voluntario, constituye un gasto necesario para producir la renta de las compañías distribuidoras eléctricas, sea que provengan de fallas propias o de terceros;

b) Las compensaciones eléctricas del artículo 16 B de la Ley N°18.410 corresponden a gastos no aceptados que no podrán ser rebajados en la determinación de la renta líquida imponible, aumentando en consecuencia la base sobre la cual se debe determinar el Impuesto de Primera Categoría (IDPC).

II.- ANÁLISIS.

1.- Al respecto se puede señalar que este Servicio ha indicado en los Oficios N°s. 490 de 2013, 2.080 de 2010 y 2.491 de 2005, que constituye un gasto rechazado, actualmente afecto a la tributación dispuesta en el inciso primero, del artículo 21 de la LIR, las compensaciones que deben efectuar por mandato legal del artículo 16 B de la Ley N°18.410, a los usuarios afectados sujetos a regulación de precios, las empresas de distribución de energía eléctrica cuando tenga lugar la suspensión o interrupción del suministro eléctrico no autorizado en conformidad con la ley, mediante el descuento en la facturación más próxima.

La compensación queda comprendida en las partidas del numeral i), del inciso primero, del artículo 21 de la LIR, y al tratarse de una cantidad representativa de un desembolso de dinero, queda sujeta la empresa de distribución de energía eléctrica al Impuesto Único de 40% (IU).

Por su parte, según los N°1 y 2 del artículo 33 de la LIR, la compensación debe ser agregada a la renta líquida imponible afecta a IDPC siempre que hayan disminuido la renta líquida declarada; y posteriormente deducirse.

Conforme a los artículos 21, 65 N°1 y 69 de la LIR, el IU debe ser declarado y enterado en arcas fiscales por la empresa de distribución de energía eléctrica, mediante la presentación de una declaración anual de impuesto a la renta, en abril del año tributario siguiente a aquel en que se verificó la compensación.

2.- Ahora bien, no resulta irrelevante para efectos tributarios la eventual responsabilidad de la empresa distribuidora de energía eléctrica. En particular, este Servicio ha indicado que si la Superintendencia de Electricidad y Combustibles responsabiliza a un tercero de la interrupción o suspensión del suministro de energía eléctrica, la empresa distribuidora de energía eléctrica que compensó a los usuarios, puede rectificar su declaración de impuestos y solicitar la devolución del IU pagado, reconociendo la existencia de una cuenta por cobrar por dicho concepto contra el responsable de la interrupción o suspensión del suministro eléctrico.

3.- Finalmente cabe precisar que la multa en beneficio fiscal que aplique Superintendencia de Electricidad y Combustibles como sanción y en ejercicio de sus atribuciones, en conformidad con los artículos 16 y 16 A de la Ley N°18.410, constituye un gasto rechazado no afecto a la tributación con IU, de acuerdo a lo indicado en el numeral (iii), del inciso segundo, del artículo 21 de la LIR, el cual conforme a lo dispuesto en la letra g), del N°1, del artículo 33 de la LIR, debe agregarse en la determinación de la renta líquida imponible afecta a IDPC, siempre y cuando haya disminuido la renta líquida declarada.

III.- CONCLUSIÓN.

La compensación contemplada en el artículo 16 B de la Ley N°18.410, que debe efectuar la empresa distribuidora de energía eléctrica a sus usuarios, constituye un gasto rechazado gravado con el IU establecido en el inciso primero, del artículo 21 de la LIR.

FERNANDO BARRAZA LUENGO DIRECTOR

Análisis Caso “Compensaciones por la indisponibilidad del suministro eléctrico que deben efectuar las empresas de distribución de energía eléctrica a sus usuarios”

Analizando el caso en cuestión, consideramos que el SII en su resolución de considerar este pago (compensación por ley) como un gasto no necesario para producir la renta y por lo tanto afectarlo con el artículo 21 de la LIR, no ha tomado en consideración que esta compensación está establecida por Ley en el sector eléctrico y por lo tanto el no pago tiene una consecuencia muy importante para las empresas de este sector que es caducar la concesión de servicio público de distribución eléctrica. Lo anterior implica que la empresa no puede seguir operando y por consiguiente no podrá generar renta.

Es importante mencionar que, en la Comisión de Hacienda del Senado se produjo un interesante debate indicando lo siguiente en terminos generales: *“... 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.*

*Precisó 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”.*²⁵

Para que se deduzcan estos gastos, se deben cumplir los siguientes requisitos²⁶:

1. Deben ser determinados por entidades fiscalizadoras (Superintendencia de Electricidad y Combustibles)
2. Deben ser efectivamente pagados en cumplimiento de una obligación legal de compensar el daño patrimonial a sus clientes o usuarios²⁷.

3. La obligación legal de compensar no exige probar la negligencia del contribuyente. La obligación de compensar surge de lo que en, doctrina, se llama *“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*²⁸, *basta que este daño se produzca para que el autor del hecho dañino esté obligado a indemnizar”.*

25

https://www.bcn.cl/historiadela Ley/fileadmin/file_ley/7727/HLD_7727_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf (pág. 1652)

26 Conversación con Cristian Bonacic, Abogado de Baker & McKenzie

27 La obligación de compensar debe ser establecida en la ley, como ocurre respecto del artículo 16 B de la Ley N° 18.410; El artículo 16 B citado regula una indemnización a los usuarios finales de la energía eléctrica, haciéndola de cargo inmediato a las empresas prestadoras del servicio público de distribución.

28 Mencionado en la Historia de la Ley 21.210 pág. 1652

En el Oficio N° 1095, de 2019 que hemos analizado, el SII menciona lo siguiente (esto es anterior a la incorporación en la LIR):

“[...] constituye un gasto rechazado, actualmente afecto a la tributación dispuesta en el inciso primero, del artículo 21 de la LIR, las compensaciones que deben efectuar por mandato legal del artículo 16 B de la Ley N°18.410, a los usuarios afectados sujetos a regulación de precios, las empresas de distribución de energía eléctrica cuando tenga lugar la suspensión o interrupción del suministro eléctrico no autorizado en conformidad con la ley, mediante el descuento en la facturación más próxima [...] al tratarse de una cantidad representativa de un desembolso de dinero, queda sujeta la empresa de distribución de energía eléctrica al Impuesto Único de 40% (IU)”²⁹.

Sin embargo en el mismo Oficio se indica lo siguiente respecto al tratamiento tributario del pago que deba realizar la empresa de energía eléctrica distribuidora, si finalmente se demuestra que no hubo responsabilidad de su parte:

“[...] si la Superintendencia de Electricidad y Combustibles responsabiliza a un tercero de la interrupción o suspensión del suministro de energía eléctrica, la empresa distribuidora de energía eléctrica que compensó a los usuarios, puede rectificar su declaración de impuestos y solicitar la devolución del impuesto único del artículo 21 de la LIR pagado, reconociendo la existencia de una cuenta por cobrar por dicho concepto contra el responsable de la interrupción o suspensión del suministro eléctrico”.

Sin embargo, la resolución emitida por el SII, no ha sido compartida por la Corte Suprema.

En Fallo N° 15.514-2017.- con fecha 16 de octubre de 2018³⁰, el Máximo Tribunal sostuvo:

“[...] es posible advertir que la naturaleza de las compensaciones que la reclamante ha declarado como gasto necesario para producir renta amparada en el inciso 1° del artículo

²⁹ Ver oficio completo en pág. 45 a 47

³⁰ Ver Fallo en “Anexos”

*31 de la Ley de Impuesto a la Renta 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 ‘las sanciones que correspondan’ - conforme lo establece el artículo 16B de la Ley 18.410- 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 invocarlo como **gasto necesario para producir la renta**, al amparo de lo que prescribe el artículo 31 inciso 1° de la Ley de Impuesto a la Renta”.*

A partir de la revisión de oficios relacionados con este gasto, se visualiza que el SII ha rechazado esta compensación, por lo que, la introducción de la norma legal contribuye a generar mayor certeza³¹ sobre el tratamiento tributario de estos gastos, pues su aceptación dependía de la calificación de necesidad de los mismos, es decir que existe una obligación legal de compensar.

También podemos concluir de la lectura de la Circular N° 32 de 2020, que la ley toma resguardos para el caso de que finalmente se determine la negligencia del contribuyente, no aceptando el gasto en esa situación.

CAPITULO V CONCLUSION

31

https://www.bcn.cl/historiadela Ley/fileadmin/file_ley/7727/HLD_7727_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf (pág. 5)

“Para que un sistema tributario se ajuste a los principios básicos que garantizan un Estado de Derecho, debe ofrecer seguridad y certeza jurídica, de manera que la ley sea predecible y el contribuyente tenga claridad sobre los hechos gravados, los sujetos, las tasas y las consecuencias legales de no cumplir con sus obligaciones tributarias. Lo anterior se ve especialmente fortalecido con esta ley”.

El análisis de casos relacionados a los nuevos números 13 y 14 del inciso 4 del artículo 31 de la LIR, permite concluir que el SII no ha realizado interpretaciones que sean consistentes, o que de forma alguna permitan anticipar los cambios efectuados por la Ley 21.210; mucho menos, que el legislador ha actuado reactivamente al actuar de la autoridad administrativa.

Respecto de los gastos medio ambientales que se justifican a través de una RCA, y que el SII ya aceptaba como válidos desde un punto de vista tributarios, se debe señalar que su calificación obedece exclusivamente a la necesidad del gasto y no a su carácter de “ambiental”. En palabras más simples, si no se cumple con las exigencias establecidas en la RCA, no hay proyecto / inversión, lo que constituye prueba irrefutable de lo necesario del gasto. Así, la conclusión del SII siempre alude a la necesidad del gasto, a la calificación de la aptitud de generar renta y de asociación al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio.

El otro numeral analizado es el 14 correspondiente a las compensaciones pagadas por incumplimientos de contratos en donde, en reiterados oficios el SII rechazó el gasto aludiendo a que no era necesario para producir la renta. Sin embargo, la nueva reforma incorpora el concepto de necesidad del gasto, es decir, que exista una obligación legal de compensar (de esta forma, se modificaría el criterio histórico sostenido por el SII). También se desprende de la lectura de la Ley, que la autoridad tributaria toma ciertos resguardos referentes a este punto en el caso que se determine la negligencia del contribuyente, no aceptando el gasto.

Finalmente, es preciso señalar que los requisitos generales para la aceptación del gasto están contenidos en el inciso 1 del Art. 31, y que la listas o número del inciso 4 no es

taxativa, pero sí restrictiva respecto de los requisitos impuestos para cada uno de esos números, y que esas restricciones (las de cada número del inciso 4) de ninguna forma se extienden a la norma general del inciso primero del Art. 31. Así fue el en antiguo texto del Art. 31, y es más claro aún en el actúa texto del Art. 31, que en su Inciso 4 señala que, los conceptos identificados en cada uno de sus números deberán cumplir con los requisitos generales a que se refiere el Inciso 1 en la medida que ellos (los requisitos generales) sean aplicables dada la naturaleza del gasto. Así, toda interpretación que haga la autoridad administrativa siempre es hecha en el contexto del texto legal y en ella, nunca puede desatender el texto legal.

CAPITULO VI BIBLIOGRAFIA

Ministerio del Interior y Seguridad Pública, Diario Oficial de la República

<https://www.diariooficial.interior.gob.cl/edicionelectronica/index.php?date=24-02-2020&edition=42587>

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile

<https://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/7727/>

<https://nuevo.leychile.cl/navegar?idNorma=1142667&buscar=21210>

Modernización tributaria: nueva definición de gastos busca acotar discrecionalidad del SII

<https://www.latercera.com/pulso/noticia/modernizacion-tributaria-nueva-definicion-gastos-busca-acotar-discrecionalidad-del-sii/379645/>

Junio 10 – Seminario Ley de modernización tributaria y su proyección

<https://home.kpmg/cl/es/home/events/2020/01/02.html>

Debates Tributarios: Ley 21.210 y principales modificaciones en la Ley de Renta

<https://estadodiario.com/noticias/debates-tributarios-ley-21-210-y-principales-modificaciones-en-la-ley-de-renta/>

Baraona Fischer & Cia

<https://baraona.cl/reforma2018/prensa/>

Modificaciones que afectan la determinación de la renta líquida imponible, 29 de Julio de 2020, CET U Chile

https://www.cetuchile.cl/index.php?option=com_content&view=article&id=3066:ii-concepto-de-division&catid=237:reporte-tributario-no98-octubre-2018&Itemid=335

Resumen Ley 20.920 – Marco legal para la gestión de residuos, responsabilidad extendida del productor y fomento al reciclaje, 02 de noviembre de 2016

<https://www.reciclacion.cl/noticias/resumen-ley-20-920-marco-legal-la-gestion-residuos-responsabilidad-extendida-del-productor-fomento-al-reciclaje/>

Nuevos gastos de naturaleza medioambiental, Responsabilidad social empresarial, compensaciones e indemnizaciones, incorporados por la ley n° 21.210 (Centro de Estudios Tributarios, U. de Chile)

<https://www.revistas.uchile.cl>

Biblioteca del Congreso Nacional

Reglamento Del Sistema De Evaluación De Impacto Ambiental
<https://www.monumentos.gob.cl/sites/default/files/reglamento-sistema-evaluacion-impacto-ambiental-seia.pdf>

Poder Judicial – Republica de Chile

<http://basejurisprudencial.poderjudicial.cl/>

Sentencia Rol N° 15.514-2017

Servicio de Impuestos Internos

<https://www3.sii.cl/normaInternet/#PantallaBuscador1>

Buscador por palabra “Compensación”
Oficio N° 1095 (23/04/2019)

Entrevista a Dr. Nelson Carrasco Abarca

Ph.D. in Business Administration, concentration in Accounting
Ms.c. in Statistics
Contador Público y Auditor
Especialista en temas financieros, legales y tributarios

Tabla 1:

Nº Artículo Transitorio	Vigencia
1	Las modificaciones establecidas en esta ley que no tengan una fecha especial de vigencia, entrarán en vigencia a contar del primer día del mes siguiente de su publicación en el Diario Oficial (24 de febrero de 2020).
2, 4, 26, 35	A contar del 01 de marzo de 2020
3, 6, 20 – 25, 28, 30-33 y del 38 - 46	A contar del 01 de marzo de 2020
5	Ley sobre Impuestos a las Herencias, Asignaciones y Donaciones; regirán transcurridos tres meses contados desde el 01 de marzo de 2020. Por su parte las disposiciones incorporadas en el numeral 38 del artículo segundo de esta ley regirán una vez que entren en vigencia las modificaciones incorporadas en la letra b) del numeral 39 del mismo artículo.
7 – 19, 37, 40, 43	A contar del 01 de enero de 2020.
27	Las modificaciones incorporadas por el artículo segundo de la presente ley a lo dispuesto en los párrafos segundo, tercero, cuarto y quinto del artículo 31 N° 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta a contar del 01 de enero de 2024
29	6 meses después del 01 de marzo de 2020
34	La Defensoría del Contribuyente, entrará en vigencia a más tardar en el plazo de dos años contado desde la publicación de la presente ley en el Diario Oficial.
36	A contar del 28 de febrero de 2020
47	A contar del 01 de julio de 2020

Tabla 2:

Nuevo concepto de gasto y reconocimiento de ciertos gastos.

(Nuevo artículo 31 de la LIR)

El concepto de gasto, para efectos de deducirlo de la renta, evolucionó desde que ingresó el proyecto de ley que moderniza la legislación tributaria hasta que fue aprobado por el Congreso, y luego promulgada y publicada en el Diario Oficial. En razón de lo anterior, a continuación, se muestra un comparado que refleja los distintos conceptos y que es lo que prevaleció:

Norma antes de la modificación de la Ley N° 21.210	Mensaje del ejecutivo	Nuevo concepto de la Ley N° 21.210
<p>“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°, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio”.</p>	<p>“La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos que cumplan las siguientes condiciones: (a) que se encuentren vinculados directa o indirectamente al desarrollo del giro, entendiéndose por tal el que se realiza para el desarrollo de las operaciones o negocios de la empresa o el que se efectúa en el interés de la misma; incluyendo gastos ordinarios, extraordinarios, habituales, excepcionales, voluntarios u obligatorios; (b) que sean razonables en cuanto a su monto, atendidas las circunstancias particulares del caso; (c) que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30; (d) que se encuentren pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente; (e) que tengan una causa lícita y no tengan su origen en comportamientos dolosos; y (f) que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio, en caso de fiscalización, a través de los medios de prueba que corresponda conforme a la naturaleza de los respectivos</p>	<p>“La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, entendiéndose 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...”.</p>

	desembolsos".	
--	---------------	--

<http://biblioteca.cchc.cl/datafiles/44386-2.pdf>

Fuente: Cámara Chilena de la Construcción

Para consulta:

Oficio n° 1373 año 2009

RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 30°, ART. 31° – D.L. N° 825, DE 1974, ART. 23°, N°1. (ORD. N° 1.373, DE 27.04.2009)

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE DESEMBOLSOS EFECTUADOS POR UNA EMPRESA PRIVADA EN LA CONSTRUCCIÓN DE UNA OBRA COMUNITARIA – REQUISITOS QUE DEBEN CONCURRIR PARA QUE UN DETERMINADO DESEMBOLSO PUEDA SER CONSIDERADO COMO UN GASTO NECESARIO PARA PRODUCIR LA RENTA.

1.- A través del Oficio N° 2.247, de 01.10.2008, el Sr. Director de la VIII Dirección Regional de XXXX, remitió la presentación efectuada ante esa Unidad y demás antecedentes que dicen relación con una consulta sobre el tratamiento tributario, tanto desde el punto de vista de la Ley sobre Impuesto a la Renta, como de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, al que deben sujetarse los desembolsos efectuados por un contribuyente en la construcción de una obra en beneficio de la comunidad.

La consulta se refiere a determinados desembolsos efectuados por la Compañía YYYY, a quien se otorgó una concesión marítima mediante Decreto N° 288, de 29 de diciembre de 2004, del Ministerio de Defensa Nacional, Subsecretaría de Marina, para construir una cancha de acopio con la finalidad de aumentar la capacidad productiva de la compañía por la vía de incrementar la superficie de almacenamiento temporal de contenedores y productos. El referido Decreto de concesión, impuso al concesionario la obligación de someter el proyecto al sistema de evaluación de impacto ambiental.

Ahora bien, la Comisión Regional del Medio Ambiente, mediante Resolución Exenta N° 230, de 26 de agosto de 2005, calificó favorablemente el señalado proyecto de construcción de una cancha de acopio, dando cuenta del acuerdo entre la Municipalidad de TTTT y la empresa concesionaria de que esta última debía construir una costanera de 12 metros de ancho en la extensión comprendida entre la cancha de acopio del patio norte del recinto portuario y la caleta Lo Rojas, permitiendo la conectividad entre ambos puntos, de lo que se dejó también constancia en un plano que se tuvo a la vista en Dicha Resolución. Tal como señala la resolución citada, lo anterior decía relación con los impactos visuales y turísticos de la obra para cuya construcción se otorgó la concesión señalada.

Ahora bien, respecto de los desembolsos efectuados por la concesionaria en la construcción de la referida costanera, la empresa recurrente solicita la confirmación de los siguientes criterios:

- Que, los gastos incurridos con motivo de la construcción de una costanera asociada al proyecto "Construcción Cancha de Acopio en Patio Norte, Puerto de TTTT, Comuna de TTTT", cumplen con el requisito de ser necesarios para producir la renta, y por tanto, son

susceptibles de ser deducidos en el proceso de determinación de la Renta Líquida, debido a que la referida costanera ha sido formalmente impuesta por la autoridad como requisito indispensable e ineludible para el goce de la concesión marítima y para la ejecución del proyecto en cuestión.

- Que, la empresa podrá utilizar como crédito fiscal el Impuesto al Valor Agregado soportado con ocasión de la construcción de la costanera en razón de que ésta fue impuesta como requisito indispensable e ineludible para la ejecución del proyecto en cuestión.
- Que, en caso de que este Servicio no considere como necesario para producir la renta los gastos incurridos en la construcción de la costanera, si éstos deben ser activados como parte integrante del proyecto y sometidos al régimen de depreciación.
- Finalmente, y para el caso de que este Servicio considere que dichos gastos tampoco deben ser activados, se consulta si deben quedar afectos al Impuesto Único de 35% previsto en el artículo 21 inciso tercero de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

2.- Respecto de las consultas que formula la empresa recurrente ante la Dirección Regional de XXXX relacionadas con materias de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se señala lo siguiente:

2.1.- De acuerdo a lo dispuesto por el inciso primero del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, la renta líquida del Impuesto de Primera Categoría se determina deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, 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.

En consecuencia, al tenor de lo dispuesto por la norma legal antes mencionada, la deducción de los gastos procede bajo el cumplimiento de los siguientes requisitos copulativos:

- (i) Que se trate de gastos necesarios para producir la renta, entendiéndose por tales aquellos desembolsos de carácter inevitable u obligatorio en relación con el giro del negocio, sin considerar solamente la naturaleza del gasto, sino que, además, su monto, es decir, hasta qué cantidad el gasto es necesario para producir la renta. Asimismo, deben reunir la doble condición de ser comunes, habituales y regulares por una parte, y por otra, inevitables, obligatorios, imprescindibles o indispensables para producir la renta;
- (ii) Que no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta;
- (iii) Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, sea que éste se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio. De modo que para el debido cumplimiento de este requisito, es menester que el gasto tenga su origen en una adquisición o prestación real y efectiva y no una mera apreciación del contribuyente; y
- (iv) Que se acrediten y justifiquen en forma fehaciente ante este Servicio, quien puede impugnar los medios probatorios aportados por el contribuyente si por razones fundadas no se estimaren fehacientes.

2.2.- Respecto a la posibilidad de deducir de la renta bruta de la empresa ocurrente los desembolsos incurridos en la construcción de Costanera asociada al Proyecto de

Construcción de Cancha de Acopio en Patio Norte, Puerto de TTTT, Comuna de TTTT, es preciso tener presente dos órdenes de consideraciones para establecer la obligatoriedad de tal gasto para esa compañía:

a) En una esfera normativa municipal, tales desembolsos resultan un imperativo para la empresa, de acuerdo a normas impartidas por el Municipio de TTTT, como se comprueba en una carta del Sr. Alcalde del Municipio, de fecha 28 de Junio de 2005, acompañada en los antecedentes, la cual indica que tanto en el nuevo Plan Regulador Comunal, en esa época en evaluación, como en la propuesta de zonificación de la Bahía de TTTT, aprobada por la Comisión Regional de Uso del Borde Costero en el mes de Noviembre de 2004, se contempla en el sector dicha Costanera, hecho que debería ser considerado y coordinado al momento de materializar la construcción de cancha de acopio de la Compañía Puerto TTTT.

Ello evidencia que la no conectividad entre el Puerto y la Caleta de Lo Rojas, a través de la mencionada Costanera, determinaría la oposición del Municipio al proyecto en su conjunto, de manera que su no construcción podría impedir su desarrollo;

b) En un plano legal también dicha construcción sería también obligatoria para la empresa, si se considera lo dispuesto en el Decreto de Concesión Marítima N°288 de 29.12.2004, que, como punto de partida, y a cambio de la concesión marítima sobre un terreno de playa, playa y uso de mejora fiscal, somete al concesionario al Sistema de Evaluación de Impacto Ambiental, de modo que, sin tal aprobación por parte de la Comisión Regional del Medio Ambiente de la Región BBB, las obras no pueden llevarse a cabo.

Por otra parte, las obras adicionales ejecutadas, de ser consideradas compromisos ambientales, adquirirían el carácter de obligatorias por el sólo ministerio de la ley, conforme al artículo 18 de la Ley Sobre Bases Generales del Medio Ambiente. Sin embargo, la interpretación de lo dispuesto por dicho texto legal no es una materia de competencia de este Servicio.

De lo dicho, se estima que tales desembolsos podrían rebajarse como gasto tributario, de acuerdo a las normas generales del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, siempre y cuando sean acreditados fehacientemente ante este Servicio y no sean considerados excesivos por la Dirección Regional considerando la importancia de la empresa, sus rentas declaradas, rentabilidad del capital y características de las obras entre otros parámetros. Lo anterior, evidentemente, en cuanto conforme a la normativa legal sobre concesiones marítimas y materias ambientales, la construcción de la obra materia de este oficio sea obligatoria para la empresa.

3.- En lo relativo a la posibilidad de utilizar el crédito fiscal soportado en la construcción de la costanera, el artículo 23 N° 1 del Decreto Ley N° 825, de 1974, señala en lo pertinente: "dará derecho a crédito el impuesto soportado o pagado en las operaciones que recaigan sobre especies corporales muebles o servicios destinados a formar parte de su Activo Realizable o Activo Fijo, y aquellos relacionados con gastos de tipo general, que digan relación con el giro o actividad del contribuyente".

Ahora bien, las operaciones de las cuales da cuenta el contribuyente en su presentación, se relacionan con una edificación que se ha obligado a construir, cuyo objetivo fue mitigar el impacto ambiental que produce la construcción de una cancha de acopio, y una mejora en la conectividad entre el Puerto de TTTT y la Caleta de Lo Rojas, de manera que, los bienes que adquiera o servicios que utilice para la construcción de aquella Costanera, en

la medida en que tal construcción resulte obligatoria conforme a lo expuesto en el número anterior, darán derecho a crédito fiscal al estar vinculados con el giro de esta empresa portuaria.

En consecuencia, teniendo presente que los desembolsos tendrían la naturaleza de un gasto de tipo general del giro que desarrolla, es que procedería bajo tales supuestos el derecho a crédito fiscal por el Impuesto al Valor Agregado soportado en la adquisición de los bienes destinados a la construcción de la costanera.

PABLO GONZALEZ SUAU
DIRECTOR SUBROGANTE

Oficio N°1.373, de 27.04.2009
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos

**Fallo : 15.514-2017.-
dieciséis de octubre de dos mil dieciocho
Segunda Sala**

MATERIAS:

- RECLAMACIÓN DE LIQUIDACIONES TRIBUTARIAS, ACOGIDA.-
- SENTENCIADORES DEL GRADO ACOGEN RECLAMO AL SER COMPENSACIONES

QUE DEBE PAGAR RECLAMANTE POR INTERRUPCIONES DE SUMINISTRO ELÉCTRICO COMO GASTO NECESARIO PARA PRODUCIR RENTA.-
- ARBITRIO DE NULIDAD DE FONDO TIENE POR OBJETO VELAR POR CORRECTA INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DE NORMAS LLAMADAS A DIRIMIR CONTROVERSIA, CON OBJETO DE QUE TRIBUNAL DE CASACIÓN PUEDA CUMPLIR CON FUNCIÓN UNIFORMADORA DEL DERECHO ASIGNADA POR LEY.-
- VOCABLO NECESARIO SON AQUELLOS DESEMBOLSOS EN LOS QUE INEVITABLEMENTE HA DEBIDO INCURRIR CONTRIBUYENTE PARA GENERAR RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE QUE SE PRETENDE DETERMINAR, RELACIONADOS DIRECTAMENTE CON SU EJERCICIO O GIRO Y QUE TENGAN CARÁCTER DE INEVITABLES Y OBLIGATORIOS PARA FIN SOCIAL.-
- PÉRDIDAS DE EJERCICIOS ANTERIORES O CASTIGO DE DEUDAS INCOBRABLES, EN LA MEDIDA QUE DIGA RELACIÓN CON OPERACIONES QUE DEBE LLEVAR ADELANTE CONTRIBUYENTE, HA DE CALIFICARSE COMO NECESARIO PARA PRODUCIR RENTA.-
- REQUISITOS PARA DETERMINACIÓN DE RENTA LÍQUIDA EN LO REFERIDO A GASTOS CUYA DEDUCCIÓN SE PRETENDE.-
- TRIBUNAL DE CASACIÓN NO PUEDE MODIFICAR HECHOS ASENTADOS SOBERANAMENTE POR SENTENCIADORES DEL GRADO, SALVO QUE SE DENUNCIE Y COMPRUEBE INFRACCIÓN A NORMAS REGULADORAS DE PRUEBA.-
- IMPROCEDENTE CONSIDERAR DESEMBOLSOS A TÍTULO DE SANCIONES COMO GASTO NECESARIO PARA PRODUCIR RENTA (VOTO EN CONTRA).-

RECURSOS:

RECURSO DE CASACIÓN EN EL FONDO TRIBUTARIO (RECHAZADO).-

TEXTOS LEGALES:

DECRETO LEY N° 824, APRUEBA TEXTO QUE INDICA DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, ARTÍCULOS 21 Y 31 INCISO 1°.-
LEY N° 18.410, CREA LA SUPERINTENDENCIA DE ELECTRICIDAD Y COMBUSTIBLES, ARTÍCULO 16 B.-

JURISPRUDENCIA:

"Que, para determinar la suerte del arbitrio en estudio, debe advertirse previamente que el recurso de casación en el fondo tiene por objeto velar por la correcta interpretación y aplicación de las normas llamadas a dirimir la controversia, con el objeto de que este tribunal pueda cumplir con la función uniformadora del derecho asignada por la ley. Para el desarrollo de tal propósito, el recurrente debe señalar pormenorizadamente los yerros jurídicos que se han cometido en la decisión de lo resuelto, los que deben tener influencia sustancial en lo dispositivo del fallo, exigencia que se traduce en la necesidad de demostrar que ellos han tenido un efecto trascendente y concreto, de suerte que su verificación implique una real variación respecto de lo que racional y jurídicamente debería fallarse y lo que efectivamente se resolvió en la resolución impugnada.

Del mismo modo, es necesario también tener en cuenta que esta Corte ya ha señalado reiteradamente que, al no constituir esta sede instancia, la revisión de los

hechos asentados en el juicio, o el establecimiento de unos otros diversos de los fijados, y que determinan la aplicación de las normas sustantivas dirigidas a dirimir lo debatido no es posible, salvo que se denuncie que al resolver la controversia los jueces del fondo se han apartado del onus probandi legal, han admitido medios de prueba excluidos por la ley o han desconocido los que ella autoriza, o que se ha alterado el valor probatorio fijado por la ley a las probanzas aportadas al proceso." (Corte Suprema, considerando 5°).

"Que analizando la pretendida infracción del inciso primero del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, vinculado en el recurso con el artículo 16 B transcrito, corresponde tener en cuenta que la primera norma citada prescribe que "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, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio."

Dicho precepto desarrolla luego una serie de casos excepcionales, en que los gastos no son aceptados por la ley, o bien se admiten cumpliendo con ciertas condiciones adicionales a las que contempla la regla general.

De la disposición que precede, entonces, y como ha sostenido previamente esta Corte, es posible colegir los siguientes requisitos para la determinación de la renta líquida en casos como el que se analiza, en lo referido a los gastos cuya deducción se pretende: a) que correspondan a desembolsos pagados o adeudados; b) que se encuentren respaldados o justificados fehacientemente con la documentación correspondiente a fin de probar su naturaleza, necesidad, efectividad y monto; c) que correspondan al período en que se está determinando la renta; d) que pertenezcan al giro de la empresa, negocio o actividad; e) que no se trate de gastos que la ley declare como "no deducibles" y f) que no se encuentren rebajados como costo directo de acuerdo al artículo 30 de la Ley de Impuesto a la Renta. (SCS N° 14.771-14, de 19 de mayo de 2015, entre otras)." (Corte Suprema, considerando 7°).

"Que siguiendo en esta línea, 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. (SCS N° 11.359-2014, de 30 de diciembre de 2014, entre otras). Esto 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. En esas condiciones, es menester dejar constancia que no ha sido discutida la efectividad de los gastos, ni que corresponden al período en que se están determinando las diferencias impositivas, su conexión con el giro del contribuyente y que no han sido rebajados como costo directo, de modo 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." (Corte Suprema, considerando 8°).

"Que, por lo demás, el carácter de la referida norma no ha sido definitivamente zanjado por la doctrina especializada, al atribuirle un sector de ella 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, indemnización y de la responsabilidad administrativa, dispuesto por el legislador con el manifiesto fin de evitar la suspensión o interrupción del suministro eléctrico (Román Cordero, Cristian, "Compensación por el hecho de otro. El caso de la interrupción o suspensión no autorizada del suministro eléctrico"; en Revista de Derecho Administrativo Económico N° 19, pág. 165-189), tesis que estos disidentes comparten y que, habida cuenta de lo expresado en reiterados fallos de este tribunal respecto de la improcedencia de considerar los desembolsos a título de sanciones como gasto necesario para producir renta, veda la consideración de los invocados en autos al participar de tal naturaleza, de la forma expresada." (Corte Suprema, voto en contra de los Ministros Sres. Valderrama y Dahm, considerando 5°).

MINISTROS:

Pronunciado por la Segunda Sala integrada por los Ministros Sres. Hugo Dolmestch U., Manuel Valderrama R., Jorge Dahm O., y los Abogados Integrantes Sr. Antonio Barra R. y Sra. María Cristina Gajardo H.

TEXTOS COMPLETOS:

SENTENCIA DE LA CORTE DE APELACIONES:

Puerto Montt, ocho de marzo de dos mil diecisiete.-

Vistos:

Atendido el mérito de los antecedentes, lo expuesto por los intervinientes en estrados, lo dispuesto en el artículo 132 del Código Tributario, se confirma la sentencia en alzada de fecha ocho de agosto de dos mil dieciséis, escrita a fojas 2016 y siguientes de estos autos, sin costas de la instancia por haber tenido la recurrente motivo plausible para recurrir.

Regístrese y devuélvase.

Rol N° 18-2016.-

Pronunciado por la Primera Sala de la C.A. de Puerto Montt integrada por Ministra Presidenta Gladys Ivonne Avendaño G., Ministro Jorge Pizarro A. y Fiscal Judicial Mirta Sonia Zurita G.

SENTENCIA DE LA CORTE SUPREMA:

Santiago, dieciséis de octubre de dos mil dieciocho

Vistos:

En estos autos Rol N° 15.514-2017 de esta Corte Suprema, referidos a un procedimiento de reclamación de liquidaciones tributarias iniciado por Sociedad Austral de Electricidad, se dictó sentencia de primer grado el ocho de agosto de dos mil dieciséis, que rola a fojas 216 y siguientes, en virtud de la cual se acogió el reclamo, anulando la Liquidación N° 45, emitida con fecha 05 de agosto de 2015, por la Unidad de Osorno del Servicio de Impuestos Internos, eximiendo a la reclamada del pago de las costas por estimar que tuvo motivo plausible para litigar.

Esta decisión fue recurrida de apelación por el Servicio de Impuestos Internos, a fojas 237, dictamen que una vez conocido por la Corte de Apelaciones de Puerto Montt fue confirmado con fecha ocho de marzo de dos mil diecisiete, según se lee a fojas 263, sin costas.

A fojas 267 y siguientes, don Hugo Figueroa Jara, abogado, Jefe del Departamento Jurídico de la X Dirección Regional Puerto Montt del Servicio de Impuestos Internos dedujo un recurso de casación en el fondo respecto de la sentencia de segundo grado, que fue ordenado traer en relación a fojas 287.

Considerando:

Primero: Que el recurso de nulidad sustantiva deducido estima que los sentenciadores han infringido lo dispuesto en 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 de la Ley de Impuesto a la Renta se contienen las reglas que deben ser atendidas para determinar la renta líquida de un contribuyente, regulando expresamente en su artículo 31 cuáles son los requisitos que se deben cumplir para que los gastos efectuados puedan 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 que se ha cometido por los jueces de las instancias radica en considerar como obligatorio el pago de compensaciones que la contribuyente ha debido efectuar a los usuarios, por las suspensiones o interrupciones de suministro de energía, como la necesidad del mismo, fundado en que el artículo 16 B de la Ley 18.410 obliga a la concesionaria (compañía de distribución eléctrica) a efectuarlos, en circunstancias que ellos son indemnizaciones de perjuicios por el desmedro o daño sufrido por la interrupción o suspensión del suministro.

Sin embargo, el carácter obligatorio de la compensación no determina su necesidad como gasto para producir la renta, ya que para ello es imprescindible que cumpla con los requisitos establecidos en la ley tributaria, indica que el artículo 31 inciso 1° no asimila su necesidad a una mera obligación contractual o legal, sino a lo indispensable del desembolso para la producción de la renta, todo ello en el marco del giro desarrollado por la contribuyente. A partir de lo dispuesto en la norma citada, entonces, es que se ha señalado reiteradamente 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, y además debe provenir del giro del negocio o empresa.

De acuerdo a lo expresado, hace presente que las compensaciones por interrupciones del servicio de suministro, si bien tienen el carácter de obligatorias, no cumplen con los requisitos para ser calificadas como necesarias 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, para lo que cabe tener en consideración que el contrato de suministro de energía eléctrica celebrado entre empresa y usuario genera para las partes prestaciones recíprocas de cumplimiento continuo, en virtud de las cuales la concesionaria debe suministrar energía eléctrica sin interrupciones y el usuario, pagar el precio correspondiente. Por lo expuesto, los desembolsos cuestionados son evitables, manteniendo la debida diligencia contractual. A esto se suma que dichas compensaciones no conllevan un ingreso correlacionado con ellas, como ocurre con la generalidad de los egresos para que sean aceptados como tales, lo que refuerza que la fuente de la obligación no determina el carácter de necesario del gasto, de manera que al resolver como se ha hecho -aceptando en tal sentido las compensaciones a que se refiere el artículo 16 B de la Ley 18.410- se ha conculcado lo dispuesto en el artículo 31 inciso 1° de la Ley de Impuesto a la Renta.

Por otro lado, señala que al dejar sin efecto la liquidación reclamada, se infringen los artículos 21, 33 N° 1 y 97 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, al no aplicar la especial tributación que se establece para este tipo de desembolsos, calificados como gastos rechazados, los que atendida su naturaleza deben ser agregados a la base imponible de la contribuyente y se encuentran afectos al impuesto establecido en el artículo 21 de la ley referida.

Termina señalando que los yerros antes denunciados han tenido influencia sustancial en lo resuelto, ya que, de no haber sido cometidos, se habría mantenido firme la Liquidación N° 45, en la parte que se expresa, por lo que solicita se acoja el recurso, se invalide la sentencia impugnada y, en la de reemplazo que se dicte, se rechace el reclamo al tenor del presente recurso de casación, con costas.

Segundo: Que, de acuerdo al tenor del recurso referido en el motivo que precede, éste se estructura sobre la base de impugnar lo decidido, sosteniendo que los gastos declarados en la determinación de la renta líquida de la contribuyente correspondientes a compensaciones por interrupciones de servicio eléctrico no tienen -por su obligatoriedad- el carácter de necesarios para producir la renta, siendo equivocada la identificación que realizan los jueces del fondo entre tales conceptos, debiendo acreditarse a su respecto la concurrencia de todos los requisitos que establece la ley para admitir la procedencia de su deducción, lo que en la especie no se hizo; por lo que estos deben ser gravado con el Impuesto establecido en el artículo 21 de la Ley de la Renta, originando un mayor reintegro de impuestos.

Tercero: Que los hechos que han sido asentados por los sentenciadores y sobre los que se han efectuado las decisiones que se atacan por medio del arbitrio interpuesto por el Servicio de Impuestos Internos son los siguientes:

1° Con fecha 31 de mayo de 2011, la empresa Sociedad Austral de Electricidad S.A. e Inversiones Los Lagos II S.A., completaron un proceso de fusión por incorporación, en el que la primera de las sociedades nombradas resultó absorbida por la segunda, subsistiendo con una nueva razón social "Sociedad Austral Eléctrica S.A.", como efecto de dicha fusión se incorporó la totalidad del patrimonio de la empresa absorbida.

2° En cumplimiento a lo dispuesto por el artículo 69 del Código Tributario, la sociedad absorbida realizó su balance final a la fecha de la fusión, valoró sus activos y determinó su renta líquida imponible al término de su giro.

3° Con fecha 9 de mayo de 2012, la contribuyente presentó declaración de impuesto a la renta para el respectivo año tributario mediante formulario 22, folio 234095052, donde declaró una pérdida tributaria del ejercicio ascendente a \$7.673.359.179, solicitando una devolución de \$2.427.316.475, los que correspondían a pagos provisionales por utilidades absorbidas, a pagos provisionales mensuales y gastos por capacitación. De la restitución solicitada, el Servicio autorizó un reintegro parcial por la suma de \$1.7317260.693, con fecha 23 de mayo de 2012, quedando pendiente un saldo de \$696.055.782.

4° El 21 de junio de 2012, el Servicio de Impuestos Internos emitió la notificación N° 120201574, mediante la cual se pidió al contribuyente acreditar la procedencia de la devolución solicitada. La empresa dio respuesta al requerimiento, aportando antecedentes que no clarificaron las observaciones del ente fiscalizador, razón por la cual el Servicio emitió con fecha 08 de mayo de 2013 la resolución exenta N° 2158, que deniega la devolución retenida por la suma de \$696.055.782, contra la cual se alzó el actor, deduciendo reclamo tributario con fecha 27 de agosto de 2013.

5° Con fecha 05 de agosto de 2015, el Servicio de Impuestos Internos emitió la Liquidación N° 45, ordenado el reintegro de sumas, a su entender, percibidas indebidamente, por la cantidad de \$430.963.237, contra la que se interpuso el reclamo que da origen a estos antecedentes.

Cuarto: Que, considerando los hechos antes reseñados, los sentenciadores de alzada confirmaron lo resuelto por el a quo, que acogió el reclamo señalando que las compensaciones pagadas por la empresa no pueden ser calificadas como multas, de manera que considerando la naturaleza del giro del negocio al cual se dedica, su carácter obligatorio y su origen, se enmarcan dentro de su 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.

Quinto: Que, para determinar la suerte del arbitrio en estudio, debe advertirse previamente que el recurso de casación en el fondo tiene por objeto velar por la correcta interpretación y aplicación de las normas llamadas a dirimir la controversia, con el objeto de que este tribunal pueda cumplir con la función uniformadora del derecho asignada por la ley. Para el desarrollo de tal propósito, el recurrente debe señalar pormenorizadamente los yerros jurídicos que se han cometido en la decisión de lo resuelto, los que deben tener influencia sustancial en lo dispositivo del fallo, exigencia que se traduce en la necesidad de demostrar que ellos han tenido un efecto trascendente y concreto, de suerte que su verificación implique una real variación

respecto de lo que racional y jurídicamente debería fallarse y lo que efectivamente se resolvió en la resolución impugnada.

Del mismo modo, es necesario también tener en cuenta que esta Corte ya ha señalado reiteradamente que, al no constituir esta sede instancia, la revisión de los hechos asentados en el juicio, o el establecimiento de unos otros diversos de los fijados, y que determinan la aplicación de las normas sustantivas dirigidas a dirimir lo debatido no es posible, salvo que se denuncie que al resolver la controversia los jueces del fondo se han apartado del onus probandi legal, han admitido medios de prueba excluidos por la ley o han desconocido los que ella autoriza, o que se ha alterado el valor probatorio fijado por la ley a las probanzas aportadas al proceso.

Sexto: Que tomando en consideración que lo impugnado en el recurso radica en la aceptación que efectúan los sentenciadores del grado de la deducción de las compensaciones que debe pagar la reclamante por interrupciones de suministro eléctrico como gasto necesario para producir renta, corresponde analizar su pertinencia.

Al efecto, resulta necesario tener en cuenta que el artículo 16 B de la Ley N° 18.410, establece la compensación que tiene lugar en favor del usuario sujeto a regulación de precios, ante la interrupción o suspensión no autorizada del suministro eléctrico, indicando la norma en comentario la forma de cálculo que tal resarcimiento debe tener. Asimismo, dicha disposición prescribe que tales compensaciones tienen lugar "sin perjuicio de las sanciones que correspondan", e "independientemente del derecho que asista al concesionario para repetir en contra de terceros responsables".

Séptimo: Que analizando la pretendida infracción del inciso primero del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, vinculado en el recurso con el artículo 16 B transcrito, corresponde tener en cuenta que la primera norma citada prescribe que "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, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio".

Dicho precepto desarrolla luego una serie de casos excepcionales, en que los gastos no son aceptados por la ley, o bien se admiten cumpliendo con ciertas condiciones adicionales a las que contempla la regla general.

De la disposición que precede, entonces, y como ha sostenido previamente esta Corte, es posible colegir los siguientes requisitos para la determinación de la renta líquida en casos como el que se analiza, en lo referido a los gastos cuya deducción se pretende: a) que correspondan a desembolsos pagados o adeudados; b) que se encuentren respaldados o justificados fehacientemente con la documentación correspondiente a fin de probar su naturaleza, necesidad, efectividad y monto; c) que correspondan al período en que se está determinando la renta; d) que pertenezcan al giro de la empresa, negocio o actividad; e) que no se trate de gastos que la ley declare como "no deducibles" y f) que no se encuentren rebajados como costo directo de acuerdo al artículo 30 de la Ley de Impuesto a la Renta. (SCS N° 14.771-14, de 19 de mayo de 2015, entre otras).

Octavo: Que siguiendo en esta línea, 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. (SCS N° 11.359-2014, de 30 de diciembre de 2014, entre otras). Esto 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. En esas condiciones, es menester dejar constancia que no ha sido discutida la efectividad de los gastos, ni que corresponden al período en que se están determinando las diferencias impositivas, su conexión con el giro del contribuyente y que no han sido rebajados como costo directo, de modo 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.

Noveno: Que, conforme a lo que se ha señalado en las motivaciones que preceden, es posible advertir que la naturaleza de las compensaciones que la reclamante ha declarado como gasto necesario para producir renta amparada en el inciso 1° del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta 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 "las sanciones que correspondan" -conforme lo establece el artículo 16B de la Ley 18.410- 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 invocarlo como gasto necesario para producir la renta, al amparo de lo que prescribe el artículo 31 inciso 1° de la Ley de Impuesto a la Renta.

Décimo: Que los razonamientos que anteceden determinan que en la especie no se configuren los yerros denunciados sobre las disposiciones que se citan como infringidas, de manera que al no haber sido demostrado que los jueces del grado, al decidir como lo hicieron, hayan incurrido en error de derecho con influencia sustancial en lo dispositivo del fallo, la impugnación ha de ser desestimada.

En conformidad, asimismo, con lo que disponen los artículos 764, 765 y 805 del Código de Procedimiento Civil, se declara: Que se rechaza el recurso de casación en el fondo interpuesto en lo principal de fojas 267, por don Hugo Figueroa Jara, abogado, Jefe del Departamento Jurídico de la X Dirección Regional Puerto Montt del Servicio de Impuestos Internos, contra la sentencia de ocho de marzo de dos mil diecisiete, que se lee a fojas 263.

Acordado el rechazo del recurso con el voto en contra de los Ministros señores Valderrama y Dahm, quienes fueron del parecer de acogerlo y rechazar el reclamo en esa sección, en base a las siguientes consideraciones:

1°) Que tal como han indicado las partes, el núcleo de lo debatido radica en la consideración de las compensaciones pagadas por la contribuyente por las interrupciones no autorizadas del servicio eléctrico, conforme el artículo 16 B de la Ley 18.410 como gasto necesario para producir renta.

2°) Que el artículo 16 B citado regula la compensación que tiene lugar en favor del usuario sujeto a regulación de precios, ante la interrupción o suspensión no autorizada del suministro eléctrico, indicando la norma en comento la forma de cálculo que tal resarcimiento debe tener. Asimismo, dicha disposición prescribe que tales compensaciones tienen lugar "sin perjuicio de las sanciones que correspondan", e "independientemente del derecho que asista al concesionario para repetir en contra de terceros responsables".

3°) Que la regulación que precede, entonces, permite concluir en primer lugar, que ella consagra un sistema de resarcimiento en favor del cliente o usuario sujeto a regulación de precios, de modo tal que la razón de su establecimiento ha sido la consideración de la importancia del bien distribuido para la población en general, previo a determinar si tal suspensión del suministro ha sido consecuencia de un caso fortuito, fuerza mayor o imputable al hecho propio de la concesionaria o de terceros. Esta conclusión se desprende del tenor literal de la norma en comento, que impone el referido resarcimiento con independencia de las sanciones que correspondan así como del derecho a repetir en contra de los responsables, prescripción que permite concluir que tal estatuto no excluye en modo alguno la aplicación del régimen de consecuencias derivadas de las inobservancias de normas reglamentarias o legales en la generación del servicio de que se trata o su prestación, cuando ellas han causado la interrupción o suspensión no autorizada del suministro.

4°) Que conforme lo expuesto, al no haber sido demostrado durante la sustanciación del proceso por la contribuyente que los desembolsos debió efectuarlos por hechos fortuitos o no atribuibles a su parte, toda vez que nada de eso se ha justificado ya que sólo se han acreditado 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 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 renta, calificativo que los disidentes no advierten en modo alguno.

5°) Que, por lo demás, el carácter de la referida norma no ha sido definitivamente zanjado por la doctrina especializada, al atribuirle un sector de ella 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, indemnización y de la responsabilidad administrativa, dispuesto por el legislador con el manifiesto fin de evitar la suspensión o interrupción del suministro eléctrico (Román Cordero, Cristian, "Compensación por el hecho de otro. El caso de la interrupción o suspensión no autorizada del suministro eléctrico"; en Revista de Derecho Administrativo Económico N° 19, pág. 165-189), tesis que estos disidentes comparten y que, habida cuenta de lo expresado en reiterados fallos de este tribunal respecto de la improcedencia de considerar los desembolsos a título de sanciones como gasto necesario para producir

renta, veda la consideración de los invocados en autos al participar de tal naturaleza, de la forma expresada.

6°) Que atendido lo señalado, estos sentenciadores estuvieron por acoger el recurso deducido, teniendo para ello en consideración que la norma decisoria de la litis ha sido aplicada erróneamente, al admitir los referidos pagos como gasto necesario para producir renta, en circunstancias que los hechos establecidos en autos resultan insuficientes para tener por configurados los supuestos de procedencia de tal disposición.

Regístrese y devuélvase con sus agregados.

Redacción a cargo de la Abogada Integrante Sra. Gajardo y del voto en contra, sus autores.

Rol N° 15.514-2017.-

Pronunciado por la Segunda Sala integrada por los Ministros Sres. Hugo Dolmestch U., Manuel Valderrama R., Jorge Dahm O., y los Abogados Integrantes Sr. Antonio Barra R. y Sra. María Cristina Gajardo H.