



UNIVERSIDAD DE CHILE

FACULTAD DE DERECHO

DEPARTAMENTO DE DERECHO ECONÓMICO

**LOS GASTOS POR OBLIGACIONES LEGALES DE COMPENSAR LOS DAÑOS EN
MATERIA TRIBUTARIA**

**Análisis de los requisitos del nuevo gasto implementado por la ley N°21.210 en el artículo 31
número 14 inciso primero de la LIR.**

Memoria para optar al Grado Académico de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales

ISIDORA ROUSSE SMITH ROMÁN

PROFESOR GUÍA: SERGIO ENDRESS GÓMEZ

Santiago de Chile

2023

Agradecimientos

A mis padres, amigos, profesores y T.S.

ÍNDICE

RESUMEN.....	5
INTRODUCCIÓN	6
CAPÍTULO I: INCORPORACIÓN DEL NUEVO GASTO ESPECIAL POR LA LEY N°21.210: NUMERAL 14 DEL ARTÍCULO 31 DE LA LIR.	8
1.1. Análisis general de la incorporación del nuevo numeral 14 del artículo 31 de la LIR.....	8
1.2. Análisis particular de la incorporación de gastos por responsabilidad objetiva.....	10
1.2.1. Proyecto de Ley Original: Boletín 12.043-05.	10
1.2.2. Discusión Parlamentaria de la Ley N°21.210.....	11
1.2.3. Jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos.....	14
1.2.4. Jurisprudencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros.	23
1.2.5. Jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia.	25
1.2.6. Jurisprudencia del Tribunal Constitucional.....	28
1.2.7. Doctrina sobre las obligaciones legales de compensar del artículo 16 B de la Ley SEC: Artículo del Profesor Cristian Román titulado “Compensación por el hecho de otro. El caso de la interrupción o suspensión no autorizada del suministro eléctrico.”	29
CAPITULO II: ANÁLISIS INTERPRETATIVO DEL NUMERAL 14 DEL ARTÍCULO 31 DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA.	33
2.1. Inciso primero del numeral 14 del artículo 31 de la LIR.....	33
2.1.1. Desembolso o descuento.	34
2.1.2. Ordenado por entidades fiscalizadoras.....	34
2.1.3. Pagado efectivamente por el contribuyente a sus clientes o usuarios.	38
2.1.4. Cumpliendo con una obligación legal de compensar el daño patrimonial, cuando dicha obligación no exija probar la negligencia del contribuyente.....	39
2.1.4.2 Obligación de compensar.	40
2.1.4.3. Daños patrimoniales.	43
2.1.4.4. Dicha obligación no exija probar la negligencia del contribuyente.	45

2.2. Inciso segundo del numeral 14 del artículo 31 de la LIR..... 47

CONCLUSIONES 49

BIBLIOGRAFIA..... 50

RESUMEN

El objetivo de la presente tesis es analizar la incorporación de numeral 14, en particular el inciso primero, del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, agregado por la Ley N°21.210 del año 2022, que reguló como un gasto especial aquellos desembolsos incurridos por obligaciones legales de compensar los daños patrimoniales. En concreto, el análisis se centra en los motivos administrativos, jurisprudenciales y doctrinales de la incorporación de este inciso para poder realizar un análisis interpretativo de la norma y develar los problemas interpretativos de aplicación que pueda tener la norma con su redacción actual.

INTRODUCCIÓN

La Ley N°21.210, sobre Modernización Tributaria, publicada el día 24 de febrero del año 2020 (en adelante, “la reforma”), entre sus variadas modificaciones nuestra legislación tributaria, realizó una de las reformas más importante y esperadas al artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante, “LIR”), en la cual, además de establecer el concepto de gasto necesario para producir la renta, agregó un nuevo numeral 14 a los gastos especiales regulados en dicho artículo, numeral que actualmente regula la deducción de los gastos incurridos por obligaciones legales de compensar los daños patrimoniales, gastos en virtud de los artículos 19, 20 y 21 de la Ley 19.496 sobre Protección de los Derechos de los Consumidores y gastos por cumplimiento de transacciones o cláusulas penales.

Todos estos gastos, regulados por un solo numeral, tuvieron distintos motivos para su incorporación, tanto motivos económicos y jurídicos evidenciados en la Historia de la Ley N°21.210 (en adelante, “HDL”), como motivos jurisprudenciales y de interpretación administrativa de este tipo de gastos a lo largo de los años de la práctica tributaria.

En términos generales, la Ley N°21.210, en su mensaje de inicio, estableció como ideas fundamentales de la reforma el “*desarrollo integral, sustentable e inclusivo, con reglas claras y certeras*”¹, centrándose en cumplir cabalmente con el principio de legalidad en materia tributaria, junto con el principio de igualdad, de certeza y seguridad jurídica, de capacidad contributiva, entre otros. Sin perjuicio de lo anterior, el mensaje destaca la necesidad de otorgar mayor simpleza y certeza jurídica a los contribuyentes, con una nueva y adecuada redacción, comprensión y aplicación de las normas jurídico tributarias, velando por una “*observancia irrestricta en materia de legalidad de los tributos*”². Esto se relaciona de manera directa con redefinir las normas en materia de gastos deducibles, en tanto en la práctica administrativa, jurisprudencial y en la interpretación y aplicación dada de ciertas normas para deducir los gastos, producían inconsistencia e incertidumbre en materia tributaria, generando en los contribuyentes una situación desventajosa a la hora del aprovechamiento de sus gastos, los cuales, ante una fiscalización del Servicio de Impuestos Internos (en adelante, “SII”), aquellos gastos que generaran una mínima duda sobre su necesidad, eran considerados gastos no aceptados o gastos rechazados sancionados con el artículo 21 de la LIR, por no ser necesarios para producir la renta en un sentido estricto.

¹ Historia de la Ley N°21.210, Primer Trámite Constitucional: Cámara de Diputados (2018) “Mensaje N°107-366” p.4

² Ibid., p.6

Es por ello que, para poner un límite a estas prácticas, la reforma de la Ley N°21.210 quiso modernizar la normativa de gastos deducibles, comenzando por conceptualizar y precisar lo que es un gasto “necesario para producir la renta”, ampliando la concepción dada por la autoridad administrativa a la fecha, y que fue acogida por los Tribunales de Justicia, y, junto con ello, incorporar nuevos gastos especiales, como lo son aquellos gastos incurridos por responsabilidad social empresarial, en particular responsabilidad medioambiental, responsabilidad objetiva o estricta, derechos del consumidor, equivalentes jurisdiccionales, obligaciones contractuales, gastos laborales, entre otros, los cuales se enmarcan en esta necesidad de ampliar el espectro de gastos deducibles.

La presente tesis se centrará en la regulación del gasto especial incorporado por el nuevo numeral 14, inciso primero, del artículo 31 de la LIR, que consagra los gastos incurridos por obligaciones legales de compensar los daños patrimoniales, cuando dicha obligación no se haya incurrido con negligencia del contribuyente.

En primer lugar, se realizará un análisis evolutivo del numeral 14 del artículo 31 de la LIR, desvelando las razones que motivaron a su actual incorporación. El análisis integrará tanto los motivos dados en la HDL N°21.210, como también los motivos evidenciados en virtud del tratamiento de dichos gastos en la práctica administrativa del SII y jurisprudencial de los Tribunales Tributarios y Aduaneros (en adelante, “TTA”), junto con fallos de los Tribunales Superiores de Justicia y jurisprudencia relevante del Tribunal Constitucional, centrándose principalmente este capítulo en los casos de deducción de gastos por compensaciones legales por interrupción o suspensión del suministro eléctrico, siendo el caso más emblemático de este tipo de obligaciones y su consagración en materia tributaria por la reforma. Además, se hará una mención especial a la doctrina que analizó este tipo de gastos, en particular, al trabajo académico realizado por Profesor Cristian Román, en su artículo “¿Compensación por el hecho de otro? El caso de la interrupción o suspensión no autorizada del suministro eléctrico”.

En segundo lugar, el trabajo se centrará en el análisis exegético del inciso primero del numeral 14 del artículo 31 de la LIR, para revelar su sentido y alcance. En esta sección se examinan los problemas jurídicos presenta la redacción actual de este artículo desde el punt del Derecho Administrativo, Derecho Civil y Derecho Tributario. También se analizará la interpretación vigente del SII respecto de este numeral y su ajuste a la metodología interpretativa usual de análisis.

CAPÍTULO I: INCORPORACIÓN DEL NUEVO GASTO ESPECIAL POR LA LEY N°21.210: NUMERAL 14 DEL ARTÍCULO 31 DE LA LIR.

1.1. Análisis general de la incorporación del nuevo numeral 14 del artículo 31 de la LIR.

Como se mencionó en la introducción de este trabajo, la legalidad, seguridad y certeza jurídica fueron principios centrales para la reforma de la Ley 21.210, y en particular, para la modificación al artículo 31 de la LIR. Sin perjuicio de lo anterior, la modificación realizada al artículo 31 fue más allá de solo conceptualizar la necesidad del gasto, sino que también consagró tipos de gastos especiales que anteriormente no estaban regulados y que quedaban a la discrecionalidad e interpretación de la autoridad administrativa y de los Tribunales de Justicia, generando soluciones en virtud de una interpretación restrictiva respecto de este tipo de gastos en la generalidad de los casos.

Los tipos de gastos que se incluyeron en los nuevos gastos especiales del artículo 31 son, como se mencionó anteriormente, aquellos incurridos por responsabilidad social empresarial, en particular responsabilidad medioambiental, responsabilidad objetiva o estricta, derechos del consumidor, equivalentes jurisdiccionales, obligaciones contractuales, gastos laborales, entre otros, los cuales se enmarcan dentro de los gastos especiales incorporados por esta necesidad de ampliar el espectro de gastos deducibles, los cuales ante una fiscalización eran mayoritariamente no aceptados y/o rechazados siendo sancionados con el artículo 21 de la LIR.

El nuevo numeral 14, en el cual se centra esta tesis, consagra distintas hipótesis. Por un lado, consagra gastos incurridos por obligaciones legales de compensar los daños patrimoniales y también gastos en virtud de los artículos 19, 20 y 21 de la Ley 19.496 sobre Protección de los Derechos de los Consumidor, lo que se relaciona con hipótesis de responsabilidad objetiva o estricta, y, por otro lado, en su inciso final la norma consagra gastos por cumplimiento de cláusulas penales o transacciones, los cuales se relacionan con hipótesis de obligaciones contractuales y equivalentes jurisdiccionales.

Ahora, cada uno de estos gastos se sustenta en los motivos generales evidenciados en el mensaje de la reforma, pero además cada uno tuvo razones propias y específicas para ser incorporados como un gasto especial.

En primer lugar, es necesario diferenciar los dos tipos de gastos que contempla el nuevo numeral 14, ya que, del análisis realizado, estos dos tipos de gastos tienen argumentos distintos para su incorporación como un gasto especial. Primero tenemos los gastos que llamaremos durante este trabajo de “*responsabilidad objetiva*”, dentro de los cuales se contemplan los gastos por obligaciones legales de compensar el daño patrimonial y los gastos en virtud de los artículos 19, 20 y 21 de la Ley 19.496

sobre Protección de los Derechos de los Consumidores. Luego, tenemos los gastos que llamaremos por “*obligaciones contractuales*”, dentro de los cuales se contemplan la transacción, judicial o extrajudicial y las cláusulas penales.

El por qué este tipo de gastos se reguló en un mismo numeral no tiene una explicación que haya sido evidenciada por el legislador. En virtud del texto de la HDL de la reforma no es posible llegar a una respuesta a esta pregunta, sin embargo, podemos responder está en virtud de la naturaleza jurídica de este tipo de gastos y, además, según el tratamiento dado por el SII en su jurisprudencia administrativa.

Estos gastos tienen un componente similar importante: la relación contractual que se genera entre las partes. En los casos de responsabilidad objetiva siempre existe una relación contractual asimétrica entre quien presta el servicio y quien adquiere este servicio, llamado “cliente o usuario” o “consumidor”. Por otro lado, los gastos por obligaciones contractuales regulan propiamente una relación contractual, asimétrica o no, donde las partes han pactado una pena por incumplimiento o la solución a un conflicto actual o futuro, en virtud de su autonomía de la voluntad. En ambos tipos de gastos la relación contractual es relevante, pero también el componente conflictivo entre las partes, ya que estos gastos están enfocados en solucionar una situación de incumplimiento de la relación contractual. Ante el incumplimiento contractual, su efecto inmediato es generar la responsabilidad contractual, lo cual es la esencia de este tipo de gastos.

Esta es una aproximación en virtud de las características similares de estos gastos considerando a la naturaleza de los mismos, pero se puede encontrar otra aproximación en virtud de la interpretación administrativa realizada por el SII respecto de este tipo de gastos.

En primer lugar, el tratamiento de estos gastos por el SII, al igual que con la mayoría de los gastos no regulados especialmente, fue restrictivo y por ende eran considerados como gastos no aceptados o rechazados. La razón principal fue por ser considerados “evitables”, dado su carácter contractual. Las obligaciones legales de compensar daños patrimoniales, incluso siendo obligatorias, eran un gasto que el contribuyente podía evitar y que no tenía un ingreso correlativo directamente identificable, por consiguiente, no era necesario para el giro del negocio. Para las cláusulas penales aplicaba el mismo tratamiento, dado que eran acuerdos voluntarios entre las partes, que, sin perjuicio de ser obligatorias para ellas, no eran necesarias para producir la renta y, además, el SII las consideraba “penas” que debían castigarse con el artículo 21 de la LIR. Con las transacciones judiciales o extrajudiciales ocurría exactamente el mismo tratamiento, pero en los casos más emblemáticos, como en el famoso caso donde se realizó una conciliación entre Farmacias Ahumadas y la Fiscalía Nacional

Económica³, el SII realizaba principalmente un análisis de la licitud del gasto, dado que los acuerdos a los que pudiesen llegar las partes no debían tener como base un acto del que se derivase responsabilidad por culpa para el contribuyente, es decir, una conducta ilícita⁴. En estos casos el SII realizaba una imputación subjetiva al contribuyente, siendo este tipo de desembolsos un gasto realizado con culpa o dolo, y por tanto, no deducible.

En la generalidad de casos, antes de la reforma, el SII rechazó estos gastos, como tanto otros, pero estos en particular generaban situaciones de “aprovechamiento de la propia negligencia o dolo”, ya sea porque la obligación de compensar era generada por un comportamiento no autorizado por el derecho, o porque en la transacción se reconocía el actual ilícito para dar paso a las prestaciones recíprocas, por lo que estos gastos también coinciden en tener problemas con la licitud como un requisito del gasto necesario.

1.2. Análisis particular de la incorporación de gastos por responsabilidad objetiva.

1.2.1. Proyecto de Ley Original: Boletín 12.043-05.

El numeral 14 del artículo 31 de la LIR no fue modificado sustancialmente en comparación con la redacción inicial realizada por el Boletín 12.043-05, proyecto inicial de la reforma. Es más, la única modificación que sufrió este artículo fue la siguiente: se eliminó la palabra “*indemnizar*” de los incisos primero y segundo de la disposición. Por lo que quedo de la siguiente manera:

<p>“14°. <i>Los desembolsos o descuentos, ordenados por entidades fiscalizadoras, que efectivamente pague el contribuyente en cumplimiento de una obligación legal de <u>indemnizar</u> o <u>compensar</u> el daño patrimonial a sus clientes o usuarios, cuando dicha obligación legal no exija probar la negligencia del contribuyente.</i>”</p>	<p>“14°. <i>Los desembolsos o descuentos, ordenados por entidades fiscalizadoras, que efectivamente pague el contribuyente en cumplimiento de una obligación legal de <u>compensar</u> el daño patrimonial a sus clientes o usuarios, cuando dicha obligación legal no exija probar la negligencia del contribuyente.</i>”</p>
--	--

Esta modificación particular no tuvo una discusión parlamentaria previa y, dada la revisión completa del texto de la HDL de la reforma, no se logró determinar en qué momento se eliminó dicha

³ Corte Suprema, Rol N°7.419-2016, 29 de diciembre de 2016, caratulado “*Farmacias Ahumada con Servicio de Impuestos Internos*”.

⁴ SEGUEL MALAGUEÑO, Luis y AGUAYO GAJARDO, Octavio. (2021). Análisis de los criterios en sede administrativa y judicial sobre desembolsos compensatorios u originados en un contrato de transacción. Anuario de Derecho Tributario, N° 13, diciembre, Universidad Diego Portales, Santiago de Chile, pp. 29.

palabra, sin siquiera existir una mención a dicha eliminación. Sin perjuicio de no existir argumentos expresos para dicho cambio, dicha eliminación genera consecuencias importantes para la interpretación de este inciso ya que una indemnización y una compensación son términos jurídicos distintos, como se analizará en el segundo capítulo de esta tesis, y con lo cual se dejan fuera una serie de casos en la aplicación de la norma.

De forma breve, la indemnización tiene distintas funciones y, por ende, podrá ser mayor que una compensación en términos cuantitativos respecto de la suma de dinero a entregar, pero una compensación siempre es una indemnización, ya que abarca justamente lo más importante de aquella: la función compensatoria del daño, resarciendo ya sea el daño efectivo o una parte del mismo, pero no más que el daño causado. Incluso en el Derecho Civil, la obligación de compensar se usa como sinónimo de la indemnización, ya que siempre se toma el daño como factor para determinar el monto de la obligación, con independencia de la gravedad del ilícito.

El hecho de eliminar la palabra “indemnizar” de la redacción final de la norma la vuelve más restrictiva en su aplicación, ya que no cualquier indemnización podrá caer en este numeral, sino solo aquella parte que pueda ser catalogada como “compensación”⁵ en términos del daño causado.

1.2.2. Discusión Parlamentaria de la Ley N°21.210.

Relevante es analizar la discusión parlamentaria que se mantuvo en el texto de la HDL N°21.210 sobre los llamados gastos por “responsabilidad objetiva” que consagra el numeral 14 del artículo 31 de la LIR. Lo primero a señalar es que este tipo de gastos, y en particular el inciso primero, segundo y tercero del actual numeral comentado, no mantuvieron una discusión contundente en la HDL, más bien, hubo pocas menciones a este tipo de gastos, pero estas pocas menciones nos dan a entender el fundamento esencial de la norma.

En el texto de la HDL, el señor Manuel Alcalde, Coordinador de Política Tributaria del Ministerio de Hacienda en ese momento, explicando la norma señalada, comentó:

*“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.”*

⁵ No estamos hablando de la compensación como un modo de extinguir las obligaciones del artículo 1567 del Código Civil, ya que estamos en materias de responsabilidad.

*Esto es, independientemente de su dolo o negligencia, la ley establece que debe resarcir en una determinada materia. Por ejemplo, las empresas eléctricas que deben compensar a sus clientes en caso de interrupción del suministro.*⁶ (énfasis agregado).

A su vez, 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. Asimismo, en los casos de responsabilidad objetiva, si la acción es atribuible a un tercero, aunque la empresa debe responder podrá repetir contra ese tercero y si logra que el tercero la indemnice, habiéndose deducido previamente el monto que pagó a los consumidores y recuperado después algo o el total, ese monto será un ingreso, porque su situación patrimonial es neutra.”*⁷ (énfasis agregado).

Luego de esta mención en dicho informe, el diputado Manuel Monsalve, señaló lo siguiente:

*“En materia de modificaciones a la ley de rentas, sostuvo que se amplían ciertas figuras que se consideran elusivas. Por ejemplo, el artículo 31 N°14, que permite deducir como gasto desembolsos con ocasión de compensaciones a clientes, ya sea judiciales o administrativas, quitándole el concepto de dolo o negligencia.”*⁸

Por otro lado, el señor Alcalde, en respuesta al diputado Monsalve, señaló que: *“En relación a la modificación al artículo 31 N°14, el Senado ratificó lo aprobado por la Cámara, que son aquellas situaciones de responsabilidad objetiva donde la ley establece una sanción, sin perjuicio que aún no se haya atribuido un grado de culpabilidad en el contribuyente.”*⁹

Sin perjuicio de que la discusión sobre este numeral tuvo unas pocas más menciones que las realizadas por este trabajo, las citas anteriores evidencian esencialmente el fundamento de la incorporación de este numeral y, también, cuál era el principal problema que conllevaba su reconocimiento.

El fundamento esencial del numeral 14, y en relación con los incisos primero, segundo y tercero de dicho numeral, fue contemplar casos de responsabilidad “*objetiva*” u estricta, donde la culpa o

⁶ Historia de la Ley N°21.210, Segundo Trámite Constitucional: Senado (2020) Boletín N° 12.043-05, p.522

⁷ Ibid.

⁸ Historia de la Ley N°21.210, Tercer Trámite Constitucional: Cámara de Diputados (2020) Boletín N° 12.043-05, p.12

⁹ Ibid., p.14

negligencia, y el dolo, todos conceptos usados en la discusión parlamentaria, es indiferente para la aplicación de la “sanción”. Para ser precisos, debemos entender que la “sanción” de la que se habla en el texto de la HDL es justamente la obligación legal de compensar, la cual no tiene una naturaleza jurídico punitiva como si lo tiene una sanción, sino que tiene una naturaleza indemnizatoria. Esto es relevante para hablar de este tipo de casos, ya que las sanciones tienen un tratamiento tributario distinto en temas de gastos deducibles, siendo gastos rechazados por regla general, cuestión que no modificada tras la reforma, salvo el caso de las cláusulas penales.

Ahora bien, el principal problema evidenciado en la discusión parlamentaria fue el hecho de “liberar” a este tipo de gastos de un análisis sobre su imputación subjetiva, es decir, del análisis de si este tipo de gastos se incurrieron o no con un factor de culpabilidad, como lo es la negligencia o culpa, y el dolo, y que, en dicho caso, no podría deducirse este tipo de gastos al ser ilícitos, lo cual la norma parecía aceptar, conllevando una forma de elusión fiscal.

Lo señalado por el señor Alcalde es de suma importancia ya que contempla el supuesto base de los primeros incisos de la norma, es decir, contempla tipos de obligaciones que devienen de una responsabilidad llamada “objetiva”, la cual prescinde de un elemento de culpabilidad para dar nacimiento a la obligación de compensar, pero esto no solucionó el problema, ya que incluso sin ser la culpabilidad un elemento generador de la obligación, se recalcó que no podría existir dicho factor, dígame culpa o dolo, en el desembolso por temas de licitud, ya que el gasto debía ser lícito para cumplir con la necesidad del mismo.

Ahora bien, el requisito de licitud no solo suscitó problemas para los primeros incisos de la norma, sino también para el inciso final que contempla los gastos por obligaciones contractuales, es decir, transacciones y cláusulas penales, dado que no se incorporó una limitación expresa que atendiera a un factor subjetivo de imputación (negligencia o culpa, y dolo), lo que generó las discusiones más importantes en el texto de la HDL respecto de este nuevo numeral, solucionándose dichas discusiones con el requisito implícito de “licitud” del gasto que se ha desarrollado en la práctica tributaria, y que actualmente el SII señala como un requisito de la necesidad del gasto en la Circular N°53 del año 2020, que regula las modificaciones introducidas por la reforma en el artículo 31 y 21 de la LIR.

Para terminar con la revisión histórico legislativa de la norma, como antes señalamos, el señor Alcalde mencionó uno de los motivos principales por el cual era necesaria la mención de estos gastos especiales: los casos de compensaciones que realizaban las empresas de suministros eléctricos ante un corte o suspensión del suministro no autorizado, los cuales, de una interpretación restrictiva del SII, eran gastos rechazados, aplicando el artículo 21 de la LIR, lo que generaba situaciones gravosas para este

tipo de contribuyentes que incurrían en estos desembolsos en virtud de su giro, dejando una amplia jurisprudencia administrativa y judicial contradictoria que analizaremos a continuación.

1.2.3. Jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos.

a. Oficio N°2.491 de 2005

El SII en el año 2005 realizó su primer pronunciamiento sobre las obligaciones legales de compensar en el oficio N°2491, de fecha 6 de julio de 2005, en el cual analizó el tratamiento de las compensaciones legales pagadas a clientes por interrupciones en el suministro de energía eléctrica no autorizadas en virtud del artículo 16 B de la Ley que crea la Superintendencia de Electricidad y Combustible (en adelante, “Ley SEC”).

De forma resumida, el artículo 16 B de la Ley SEC establece la obligación legal que tienen las empresas de suministro de energía de compensar a sus clientes en caso de interrupciones no autorizadas del servicio de energía eléctrica, norma que opera de pleno derecho ya que las empresas deben compensar a sus clientes en la facturación más próxima y el monto a compensar esta determinado por la misma ley, señalando que equivalente al duplo del valor de la energía no suministrada durante la interrupción o suspensión del servicio, valorizada a costo de racionamiento. De esta manera, podemos evidenciar que es una norma que conlleva distintas características: es catalogada por la ley como una “compensación”, que opera de pleno derecho (situación excepcional en nuestro ordenamiento jurídico) y que en la cual se establece una evaluación legal de los perjuicios.

Ahora, en este pronunciamiento administrativo, el SII realiza un análisis importante y detallado sobre el artículo 16 B y las obligaciones contenidas en el mismo, determinando su naturaleza jurídica y su tratamiento tributario en virtud de su necesidad como un gasto deducible de la renta líquida imponible (en adelante, “RLI”). Así podemos mencionar los siguientes razonamientos:

“4.- Ahora bien, del tenor de la norma legal se puede concluir que ella persigue básicamente resarcir a los usuarios del sistema eléctrico sujetos a regulación de precios, por el daño o desmedro sufrido por la suspensión del suministro de energía eléctrica, razón por la cual las sumas abonadas al usuario y descontadas en su facturación poseen un carácter eminentemente indemnizatorio de los perjuicios causados con la interrupción del servicio eléctrico, sin que sea relevante la forma que ella adopte para hacerse efectiva.

Es así como en el caso bajo análisis, la indemnización se soluciona mediante la compensación de obligaciones dinerarias, esto es, rebajando del monto que debe

pagar el usuario a la compañía eléctrica por el servicio de suministro eléctrico (incluido el Impuesto al Valor Agregado), las sumas que ésta última debe soportar por concepto de indemnización, ello en virtud del Art. 16 B, de la Ley 18.410.” (énfasis agregado)

En primer lugar, el SII realiza un análisis de naturaleza jurídica de la obligación, señalando que esta norma es ‘eminente indemnizatoria’, la cual se ‘soluciona’ mediante una compensación. La interpretación realizada por el SII es una interpretación desde el Derecho Civil, y, para precisar el significado de esto, la obligación del artículo 16 B es una indemnización que se paga (“pago o solución”) con la compensación de obligaciones dinerarias, siendo esta el modo de extinguir¹⁰ la obligación indemnizatoria. Esto cobra importancia justamente para analizar la redacción actual del artículo en comparación con su redacción inicial, como señalamos anteriormente, la indemnización y compensación son, en principio, instituciones distintas en el Derecho Civil Contractual, pero en este pronunciamiento el SII apela a la obligación legal de compensar como un modo de extinguir obligaciones del artículo 1655 del Código Civil, lo cual no es correcto dado que esta norma cuando habla de compensación habla de la obligación de restituir o indemnizar¹¹, más de no la situación en que dos personas son deudoras una de otra, operando entre ellas una compensación.

El SII continúa:

“7.- (...) Del juego armónico entre el artículo 16 B de la Ley N° 18.410 y demás normas del mismo cuerpo legal se comprueba que dicha ley consagra, a lo menos, dos clases de responsabilidad. Por una parte, la responsabilidad infraccional originada por el mero hecho de suspender o interrumpir el servicio sin apego a la ley o reglamento y cuyo ejercicio compete a la autoridad administrativa mediante la aplicación de sanciones. Por otra, sin perjuicio de las sanciones que emanan de la responsabilidad infraccional, el mismo hecho produce un “daño” a los usuarios (contratantes) que debe ser “compensado”. Atendido que la compensación tiene por objeto reparar los daños causados por el “incumplimiento contractual” a diferencia de las sanciones, aquí la responsabilidad es frente a los usuarios (responsabilidad contractual). (énfasis agregado)

¹⁰ Artículo 1567 del Código Civil.

¹¹ SEGUEL MALAGUENO, Luis y AGUAYO GAJARDO, Octavio. (2021). Análisis de los criterios en sede administrativa y judicial sobre desembolsos compensatorios u originados en un contrato de transacción. Anuario de Derecho Tributario, N° 13, diciembre, Universidad Diego Portales, Santiago de Chile, pp. 37

Esta aseveración realizada por el SII contiene elementos controvertidos. La naturaleza y esencia del artículo 16 B de la SEC es importante para determinar su tratamiento jurídico, el simple hecho de hablar de “responsabilidad infraccional” deja la interrogante de qué responsabilidad nos estamos refiriendo, en tanto si apela a una responsabilidad penal, administrativa o civil.

Por otro lado, el SII da en el sentido de la norma al señalar que nos encontramos ante una responsabilidad contractual generada por el incumplimiento contractual, lo cual implicaba que el SII aplicara su interpretación restrictiva respecto de los desembolsos generados por obligaciones contractuales o acuerdos voluntarios. El SII continúa:

“8.- Establecido que el precepto en análisis posee una evidente naturaleza indemnizatoria, originada por el incumplimiento contractual frente a los usuarios, cabe todavía determinar qué forma asume y cuáles daños indemniza. Respecto de lo primero, y conforme al artículo 1535 del Código Civil, se puede colegir que la compensación en análisis asume la forma de una cláusula penal dispuesta por la propia ley. Esto es, aquella en que una persona (la empresa), para asegurar el cumplimiento de una obligación (la continuidad del servicio), se sujeta a una pena (establecida por el legislador), que consiste en dar o hacer algo en caso de no ejecutar o de retardar la obligación principal. En este sentido, el artículo 1542 del mismo Código dispone que habrá lugar a exigirla en todos los casos que se hubiere estipulado, sin que pueda alegarse por el deudor que la inejecución de lo pactado no ha inferido perjuicio al acreedor o le ha producido beneficio.

9.- Por consiguiente, el artículo 16 B de la referida Ley N° 18.410, se comprende muy bien en la figura de la cláusula penal. Asimismo, el hecho de establecerse en una "ley" y no en un contrato; así como imponerse en beneficio de un tercero (el usuario) y no de quien la establece (el legislador) no afecta la naturaleza jurídica del artículo 16 B de la ley en comento, cual es establecer una compensación legal y anticipada por la inejecución de una obligación.”

Este es el primer acercamiento que tenemos para entender por qué el numeral 14 del artículo 31 de la LIR contempla, por un lado, casos de responsabilidad objetiva, y por otro, casos en que las partes hayan pactado una cláusula penal o transacción, dado que existía por parte de la autoridad administrativa una asimilación de las figuras jurídicas. El SII, en sus inicios, y así también lo hicieron algunos fallos de la Corte Suprema, asimiló ambas instituciones, las obligaciones legales de compensar con las cláusulas penales en materia contractual, lo que genera concordancia en el nuevo numeral 14, pero es

cuestionable si este tipo de obligaciones puede ser asimilada a una cláusula penal, donde prima la autonomía de la voluntad y donde la culpa es parte de la obligación que genera la cláusula penal.

Ahora, dejando de lado la interpretación civil realizada por el SII, el tratamiento tributario realizado fue el siguiente:

“11.- Por otra parte, respecto a la posibilidad de considerar estas sumas a sus clientes como un gasto necesario para producir la renta por parte de las compañías obligadas a dichos pagos, si bien éstos deben considerarse obligatorios para las empresas, en el evento que concurran los supuestos descritos en el precepto que los regule, no cumplen el requisito de ser necesarios para producir la renta, toda vez que no se trata de desembolsos usuales en que deben incurrir este tipo de empresas para producir sus rentas, teniendo presente que el contrato de suministro de energía eléctrica celebrado entre el usuario y la compañía suministradora, genera para ambas partes prestaciones recíprocas de cumplimiento continuo, así la concesionaria debe suministrar energía eléctrica en forma continua al usuario y éste, por su parte, debe pagar el precio correspondiente por el consumo efectuado (...).”

Desde entonces, y de forma histórica, el SII rechazó este tipo de gastos por no cumplir con la necesidad del mismo, siendo obligaciones consideradas como “desembolsos inusuales”, hasta la fecha de la reforma.

b. Oficio N°490, de 12.03.2013

Años después, y luego de distintos problemas de constitucionalidad del artículo 16 B de la Ley SEC, el SII se pronuncia nuevamente mediante el oficio N°490 del año 2013 sobre dicha obligación legal de compensar, concluyendo que cuando la responsabilidad por la falla del suministro haya sido de la compañía distribuidora obligada por ley a efectuar la compensación, o bien cuando la responsabilidad haya sido de terceros, constituye para ésta un gasto no necesario para producir la renta de Primera Categoría.

En este oficio el SII mantiene su postura anteriormente señalada pero además señala que este tipo de gastos serán gastos rechazados, conclusión a la que no había llegado con anterioridad, gravándose este tipo de gastos con el artículo 21 de la LIR, como se cita a continuación:

“Respecto de la determinación de la base imponible del impuesto de Primera Categoría, sólo cabe a este Servicio ratificar lo señalado, puesto que en ambas

situaciones, esto es, sin perjuicio de que la responsabilidad por la falla en el suministro sea atribuible a la empresa distribuidora o a terceros, la compensación establecida en el artículo 16 B, de la Ley N°18.410, en tanto no conlleva correlativamente un ingreso, no constituye un gasto necesario para producir la renta, ello en conformidad a lo expresado en los artículos 29 al 33 de la LIR, por lo tanto deben ser agregadas a la base imponible del impuesto de Primera Categoría, en conformidad a lo dispuesto por la letra g), del N°1, del artículo 33, de la LIR.

Ahora bien, las referidas sumas, esto es, las compensaciones que establece el artículo 16 B, de la Ley N°18.410, toda vez que se encuentran comprendidas dentro de aquellas partidas señaladas en el N°1, del artículo 33, de la LIR, se encuentran afectas a las disposiciones del artículo 21, de este último texto legal".

La conclusión realizada por el SII no es novedosa y solamente vino a confirmar la aplicación de una interpretación generalizada que la autoridad administrativa tenía respecto del artículo 21 de la LIR cuando se presentaban casos de gastos no necesarios. La finalidad del artículo 21 de la LIR desde su incorporación en nuestro ordenamiento fue ser una norma de control ante la extracción de recursos de la empresa por los propietarios de la misma, sin que estos pagaran los impuestos finales correspondientes, estableciendo un llamado, ordinariamente por algunos comentarios, "impuesto sanción o multa", pero el SII aplicó este artículo de manera extensiva a cualquier gasto que no fuese aceptado en virtud del artículo 31 de la LIR, sin perjuicio de que no existían retiros encubiertos propiamente tales.

c. Oficio N°2.080 de 2016

El 20 de julio de 2016, el SII se pronuncia nuevamente sobre la obligación legal de compensar señalada en el artículo 16 B de la Ley SEC, analizando la consideración como activo de la compensación económica pagada al cliente y el tratamiento de la indemnización pagada por el tercero civilmente responsable. El SII reconoce en este oficio lo siguiente:

"Como puede apreciarse, la norma citada establece una responsabilidad objetiva de la empresa distribuidora de energía eléctrica, pero al mismo tiempo reconoce el principio general contenido en el artículo 2314 del Código Civil que indica que el obligado a la indemnización es aquel que ha inferido daño a otro, ya sea dolosa o culposamente."

Este oficio confirma el criterio de que estas compensaciones son gasto rechazado, explicando que constituye una cantidad representativa de desembolsos de dinero, gravada con el impuesto establecido en el inciso primero del artículo 21 de la LIR. Además, señala que la indemnización por responsabilidad del tercero responsable será un activo “cuenta por cobrar” en la medida que exista una resolución administrativa o judicial y que esta indemnización es un gasto rechazado.

d. Oficio N°1.095 de 2019.

En este oficio, un año antes de que se aprobara la reforma, el SII mantuvo el criterio anteriormente señalado respecto del tratamiento tributario de la obligación legal de compensar del artículo 16 B de la Ley SEC, señalando que estas compensaciones son un gasto rechazado, realizando un análisis más profundo, pero igualmente superficial que en otras ocasiones, respecto de la aplicación del artículo 21 de la LIR, así señala: “*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).*”

e. Otros oficios relacionados.

El SII, en temas de Responsabilidad Civil Contractual, ha realizado diversas interpretaciones respecto de la necesidad de los desembolsos que estos ámbitos puedan generar y que se relacionan de uno u otro modo con el tema central de esta tesis.

Contratos de seguros

El SII en variados pronunciamientos¹² sobre los seguros de responsabilidad civil contratados por empresas empleadoras respecto de sus dependientes, señaló que las compensaciones o indemnizaciones generadas cumplen con la necesidad del inciso primero del artículo 31 de la LIR, dado que estas obligaciones precaven incurrir en un mayor dispendio del cual la empleadora debe hacerse

¹² Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 1.269 de 29 de julio del año 2010. Tratamiento tributario del pago por parte de un colegio de primas de un seguro de vida, cuyo beneficiario es un alumno del mismo y que tiene por finalidad garantizar la continuidad de sus estudios en dicho colegio para el caso de fallecimiento de su sostenedor económico.

Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°1.594, de 11 de abril de 2001, tratamiento tributario para la empresa respecto de la prima de seguro.

Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°1489 de 22 de agosto de 2014. Posibilidad de deducir primas de seguros tendientes a cubrir responsabilidad civil extracontractual como gasto necesario para producir la renta.

Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°871, de 06 de abril de 2016. Dedución como gasto necesario para producir la renta, de los desembolsos que efectúe una empresa de servicios sanitarios domiciliarios, por concepto de primas de un seguro de responsabilidad civil.

cargo por mandato legal (dada su responsabilidad por el hecho de sus dependiente), y no por estar conectado directamente con su efectivo actuar o proceder negligente o culposo, siempre y cuando la empresa no sea directamente imputable y responsable de los actos ilícitos.

Estos oficios realizan un análisis particular sobre los seguros de responsabilidad civil y las normas de responsabilidad civil establecidas en los artículos 2314 y siguientes del Código Civil, llegando a la conclusión de que, en caso de que existan obligaciones derivadas de la responsabilidad por el hecho ajeno del empleador, quien debe responder por los delitos o cuasidelitos civiles que cometan sus dependientes, si serán un gasto necesario para producir la renta, incluso cuando esta responsabilidad se somete a normas contractuales pactadas por las partes, lo que no se condice con las interpretaciones restrictivas de obligaciones legales de compensar los daños anteriormente vistas. Es más, el SII señala que el empleador “*debe hacerse cargo por mandato legal*” de esos desembolsos. Así, uno de estos pronunciamientos señala:

“Teniendo presente las consideraciones anteriores y analizados los términos y objeto del seguro de responsabilidad que se indica, a juicio de este Servicio, en caso que efectivamente dicho contrato cubra la obligación de saneamiento por los eventuales perjuicios producidos a clientes en sus bienes o persona acaecidos por los riesgos a que está sujeta la prestación de los servicios que constituye su objeto social, y no por omisiones, falta de servicio, descuido, negligencia o actuaciones antiregulatorias, las correspondientes primas podrán rebajarse como gastos necesarios para producir la renta en el ejercicio en que paguen o adeuden, en atención a que se trataría de gastos relacionados con la prestación normal de los suministros domiciliarios, es decir, vinculados con las actividades propias de su giro; siempre que cumpla con los demás requisitos legales que establece el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.”
(Énfasis agregado) (Oficio N°871, de 06.04.2016, del Servicio de Impuestos Internos).

Boletas de garantía

En el Oficio N°1695 del año 2012, el SII señala respecto de boletas de garantía cobradas en virtud del incumplimiento de las obligaciones de una de las partes, rebajadas como gasto por el deudor de la obligación, lo siguiente:

“(…) b) En cuanto al cobro de las boletas de garantía emitidas por XXX a favor de TTT S.A., estimando que las boletas de garantía tienen por objeto caucionar las obligaciones principales del contrato en cuestión, y no una multa por incumplimiento,

cabe concluir que el tratamiento tributario que debe darse a dichos pagos, tendrá la naturaleza de gasto necesario para producir la renta, en la medida que concurran los requisitos generales establecidos en el artículo 31 N°1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.”

En este caso seguimos en un ámbito de responsabilidad contractual y el SII pareciera tener un criterio más laxo ante este tipo de obligaciones pactadas por las partes que, siendo cauciones personales que tienen por objeto cumplir con las obligaciones principales e incentivar el cumplimiento de las mismas por el deudor, no son distintas a las obligaciones legales que pueda imponer el legislador en mercados regulados donde las partes no tienen un poder de negociación tal para establecerlas voluntariamente ante el incumplimiento del servicio, como ocurre con el artículo 16 B de la Ley SEC.

Intereses restitutorios e indemnizatorios

El SII, en materia de gastos generados por el pago de intereses¹³, diferenció entre intereses restitutorios e indemnizatorios, para analizar su deducibilidad como gasto. Así señaló:

“Luego, en el presente caso puede sostenerse (por falta de acreditación y naturaleza jurídica) que los intereses ordenados en la sentencia no cumplen con los requisitos para considerarlos indemnizatorios, sino que, fundándose en lo dispositivo del fallo, poseen un carácter restitutorio, siguiendo la suerte de la cuestión principal (capital a restituir). Dicho lo anterior, los intereses también (al igual que el capital) deben ser considerados un menor ingreso en la época en que se cobraron los ingresos indebidos, debiendo tener ambos supuestos el mismo tratamiento tributario.”

Lo importante de este pronunciamiento es que se analiza el contenido de la obligación de pagar intereses, lo que de todas formas puede analizarse en las obligaciones indemnizatorias o compensatorias, en tanto la indemnización puede tener distintos fines, y a su vez, también pagar en parte la obligación principal cuando esta cambia de objeto.

Indemnizaciones impuestas por un laudo arbitral

En el Oficio N°1056 del año 2021, el SII analiza la naturaleza de indemnizaciones impuestas por un laudo arbitral de tres maneras posibles, como un costo directo (en tanto las indemnizaciones conformen parte del precio único prefijado por las partes, o en el precio modificado o determinado en

¹³ Servicio de Impuestos Internos: Oficio N°1.391 del 21 de julio de 2020. Situación tributaria de intereses ordenados pagar por sentencia judicial, en juicio por infracción a la Ley N° 19.496.

la sentencia, como contraprestación de las obras ejecutadas por la constructora), como un gasto aceptado (indemnizaciones que derivan de situaciones previstas en el contrato o de adiciones al mismo, no entendidas dentro del precio de la obra) y como un gasto rechazado (indemnizaciones que provienen de incumplimientos imputables a culpa leve o grave, o incluso, provenientes de ilícitos).

El tratamiento tributario como gasto de la indemnización dependerá entonces de las circunstancias del caso y de los conceptos que abarque la indemnización, análisis que parece del todo lógico y coherente tanto en materia civil como en materia tributaria, ya que la indemnización conlleva distintas funciones y por ende puede abarcar distintos tipos de daños, como se ha mencionado. Ahora, este mismo razonamiento no aplica para otro tipo de indemnizaciones, en particular, para obligaciones legales de compensar daños patrimoniales, sin perjuicio de que, en términos de naturaleza jurídica y daños abarcados, las obligaciones legales de compensar caen en la primera o segunda hipótesis señalada por el SII en este pronunciamiento.

Responsabilidad contractual y extracontractual

Para finalizar, en temas generales de responsabilidad, el SII ha establecido que no es procedente deducir como gasto aquellos desembolsos provenientes de la reparación de un daño inferido a terceros, ya que no puede transformarse en un beneficio para disminuir la tributación¹⁴, así como tampoco el incumplimiento del contrato podrá otorgar un beneficio tributario al incumplidor¹⁵.

En estos casos el SII analiza la licitud del gasto, estableciendo lo siguiente:

“De otra parte debe observarse que, según prescribe el artículo 31° de la Ley de la Renta, sólo pueden considerarse pérdidas deducibles de la renta bruta las que se relacionen con el giro del negocio y, precisamente, este giro ha de entenderse que es el que se hace por medios legales y no mediante actos ilícitos cometidos dolosa o culpablemente con resultado de daño a un tercero, de lo que se deriva responsabilidad civil extracontractual por haber existido, además, relación de causalidad entre el hecho ilícito y el perjuicio ocasionado, como queda de manifiesto en las motivaciones del fallo judicial respectivo. A mayor abundamiento, cabe agregar que los actos ilícitos sólo pueden dar origen a pérdidas deducibles cuando el contribuyente es

¹⁴ Servicio de Impuestos Internos. Oficio 355 del 20 de enero de 1994. Tratamiento tributario de indemnización que se indica frente a las normas del artículo 31 de la Ley de la Renta.

¹⁵ Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°1.695 del 24 de septiembre del año 2012. Tratamiento tributario de las boletas de garantía.

sujeto pasivo de delitos, entre los cuales el N° 3 del referido precepto cita los delitos contra la propiedad.” (Oficio 355 del 1994)

La mención de estos oficios quiere evidenciar que el SII mantuvo, en materia de Responsabilidad Civil Contractual, una interpretación diversa para cada tipo de obligación contractual, teniendo interpretaciones completamente contradictorias con sus interpretaciones respecto de las obligaciones legales de compensar del artículo 16 B de la Ley SEC.

1.2.4. Jurisprudencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

Entre los años 2015 y 2017, hubo diversos fallos de los TTA que establecieron una tendencia jurisprudencial en materia de gastos deducibles cuando estos provenían de obligaciones legales de compensar en materia de empresas de suministro eléctrico, lo que a su vez coincidía con la tendencia jurisprudencial las Cortes Superiores de Justicia respecto de lo que se entendía que era “*un gasto necesario para producir la renta*” antes de la reforma de la Ley N°21.210, que como se mencionó, era un concepto bastante restringido.

La jurisprudencia respecto de este punto se centraba en la naturaleza jurídica y la deducción de gastos por las obligaciones legales contenidas en el artículo 16 B de la Ley SEC, relacionado de forma completa con la postura evidenciada anteriormente que mantuvo el SII hasta antes de la reforma.

Lo primero a señalar es que los contribuyentes, empresas de suministro eléctrico, reclamaban ante el SII que los pagos realizados por concepto de compensaciones a sus usuarios por suspensión del suministro eléctrico, en virtud del artículo 16 B de la Ley SEC eran un gasto deducible de su RLI dado que cumplían con los requisitos para ser catalogados como necesarios para producir la renta, en particular, por los siguientes fundamentos centrales: 1) La naturaleza jurídica de estas obligaciones es compensatoria, no siendo una sanción o multa; y, 2) El contribuyente se encuentra obligado por ley a compensar a los usuarios.

Luego, la postura del SII, como venía ya haciendo con distintos tipos de gastos alegados por los contribuyentes, fue restrictiva. El SII señalaba que estos gastos por compensaciones no eran un gasto necesario para producir la renta ya que no eran desembolsos usuales en que incurren este tipo de empresas para producir sus rentas. Siendo su argumento, en diversas sentencias, el mismo:

“Expone que el Servicio de Impuestos Internos se ha pronunciado respecto del tratamiento tributario de las compensaciones en cuestión, señalando que no constituyen un gasto necesario para producir la renta, por cuanto no se trata de desembolsos usuales en que deben incurrir este tipo de empresas para producir sus

rentas, teniendo presente que el contrato de suministro de energía eléctrica celebrado entre el usuario y la compañía suministradora, genera para ambas partes prestaciones recíprocas de cumplimiento continuo, así la concesionaria debe suministrar energía eléctrica en forma continua al usuario y éste, por su parte, debe pagar el precio correspondiente por el consumo efectuado.

Agrega que dichas compensaciones no conllevan un ingreso correlacionado a ellas, como ocurre con la generalidad de los desembolsos para que sean aceptados como tales para producir la renta de las empresas.

Concluye que la compensación a que se refiere el artículo 16 B, de la Ley SEC, constituye un gasto que no es necesario para producir la renta de Primera Categoría, motivo por el cual la resolución reclamada ha sido precisa en tenerlo por no acreditado como tal”

Ahora, importa señalar que el SII, en las diversas sentencias señaladas, no contravino la naturaleza jurídica compensatoria de la obligación, sino que recalcó que estas obligaciones tenían una naturaleza eminentemente *indemnizatoria*¹⁶. Sin perjuicio de lo anterior, la naturaleza de la obligación y su fuente legal no determinaban su necesidad como gasto para producir la renta.

El TTA de la Región de los Lagos, en los años 2015 y siguientes, dictó varios fallos¹⁷, pronunciados por el juez titular Christian Allen Rojas, donde se acogió en todas sus partes los reclamos interpuestos por los contribuyentes, empresas de suministro eléctrico, y analizó el tratamiento de la obligación legal de compensar del artículo 16 B de la Ley SEC. En estos fallos, el Tribunal recalca que comparte el criterio del SII respecto de los requisitos que deben concurrir para estimar que un determinado gasto satisface la exigencia legal de ser “necesario para producir la renta”¹⁸, pero que, sin

¹⁶ Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Los Lagos. “Sociedad Austral de Electricidad con SII”, RUC 15-9-0001561-2, RIT GR-12-00035-2015.

¹⁷ Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Los Lagos. “Empresa Eléctrica de la Frontera con SII”, RIT GR-12-00081-2013, RUC 13-9-0001660-8.

Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Los Lagos. “Sociedad Austral de Electricidad con SII”, GR-12-00082-2013, RUC 13-9-0001661-6.

Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Los Lagos. “Empresa Eléctrica de la Frontera con SII”, RIT GR-12-00006-2014, RUC 14-9-0000176-3.

Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Los Lagos. “Sociedad Austral de Electricidad con SII”, RIT GR-12-00035-2015, RUC 15-9-0001561-2.

Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Los Lagos. “Empresa Eléctrica de la Frontera con SII”, RIT GR-12-00006-2014

¹⁸ Considerando Octavo, Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Los Lagos. “Empresa Eléctrica de la Frontera con SII”, RIT GR-12-00081-2013, RUC 13-9-0001660-8.

perjuicio de ello, concluye que este tipo de obligaciones son de carácter obligatoria para la empresa, y que atendida la naturaleza del giro del negocio, son un gasto necesario para producir la renta, asimilándolas a las pérdidas señaladas en el numeral tercero del artículo 31 de la LIR. En conclusión, el Tribunal señala:

“los hechos delictuales que afectan a la empresa y que le generan pérdidas, si bien no son indispensables, ni hacen falta para un determinado fin, ni tampoco se contraponen a lo superfluo, ni son tampoco inevitables u obligatorios, como exige perentoriamente el 2º requisito fijado por el Servicio para estimar como tributariamente admisible un gasto, son sin embargo propios de la realidad con que debe lidiar la empresa diariamente, mucho más cuando tales compensaciones se deben a los usuarios por el solo ministerio de la ley, sin que sea necesario un pronunciamiento judicial o de la autoridad para que el contribuyente proceda a su restitución.” (énfasis agregado).

Ahora, estos fallos y sus decisiones son novedosos en virtud de lo que veníamos evidenciando en la práctica administrativa del SII. El TTA de Los Lagos resolvió a favor de este tipo de contribuyentes, apelando a la “realidad propia de la empresa” y el carácter obligatorio que presentaban estas compensaciones, que se aplicaban ipso facto ante la interrupción del servicio eléctrico en la siguiente facturación.

1.2.5. Jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia¹⁹.

Respecto de los fallos mencionados anteriormente, el SII llevó la decisión de primera instancia ante la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Puerto Montt, quien confirmó la sentencia dictada en primera instancia dado que estas obligaciones tenían el carácter de obligatorias, proviniendo de una responsabilidad objetiva.

Luego de estos pronunciamientos, el SII interpuso el recurso de casación correspondiente ante la Excelentísima Corte Suprema (en adelante, “CS”), reiterando el argumento respecto de las obligaciones legales de compensar del artículo 16 B de la Ley SEC, es decir, que aquellas no son obligatorias ni necesarias para producir la renta.

¹⁹ Corte Suprema, Rol N°19.825-2016, 07 de septiembre 2016, “Empresa Eléctrica de la Frontera con SII”. Corte Suprema, Rol N°18.483-2016, 09 de agosto 2017, “Sociedad Austral de Electricidad con SII”. Corte Suprema, Rol N°27.536-2016, 07 de septiembre 2017, “Empresa Eléctrica de la Frontera con SII”. Corte Suprema, Rol N°15.514-2017, 16 de octubre 2018, “Sociedad Austral de Electricidad con SII”. Corte Suprema, Rol N°31.777-2017, 26 de septiembre 2019, “Empresa Eléctrica de la Frontera con SII”.

Todos estos fallos tienen argumentos en común, pero decisiones contradictorias respecto de la deducibilidad del gasto por obligaciones legales de compensar del artículo 16 B de la Ley SEC. En ese sentido, podemos agrupar estos fallos de la siguiente manera:

1. Fallos de CS que rechazaron el recurso de casación interpuesto por el SII: Roles N°18.483-2016 y N°15.514-2017.

En estos fallos, la CS rechazó el recurso de casación por cuanto la obligación del artículo 16 B de la Ley SEC era obligatorio para la empresa, no existía vinculación con las sanciones correspondientes en virtud de otros artículos de la Ley SEC y por su innegable conexión con el giro del contribuyente. Así lo mencionó en ambos fallos:

“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.”²⁰

Pero esta decisión, en ambos casos señalados, tuvo voto disidente, el cual señalaba que se debía acoger el recurso dado que la empresa no pudo acreditar que dichos desembolsos hayan sido efectuados por hechos fortuitos o no atribuibles a la negligencia del contribuyente, y, además, apelaron al fundamento de la norma en comento, señalando lo siguiente:

“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

²⁰ Considerando Noveno, Corte Suprema, Rol N°18.483-2016, 09 de agosto 2017, “Sociedad Austral de Electricidad con SII”. Considerando Noveno, Corte Suprema, Rol N°15.514-2017, 16 de octubre 2018, “Sociedad Austral de Electricidad con SII”.

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, pag. 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.”²¹

2. Fallos de CS que acogieron el recurso de casación interpuesto por el SII y dictaron sentencia de reemplazo: Roles N°19.825-2016, N°27.536-2016 y N°31.777-2017.

En estos fallos, la CS acogió el recurso de casación interpuesto por el SII señalando que la obligatoriedad de la obligación de compensar no era suficiente para ser considerado necesario para producir la renta y que el contribuyente no probó que estas interrupciones hayan sido provocadas por terceros o hechos de la naturaleza, hipótesis en la que tales erogaciones no tienen el carácter sancionatorio²². En ese sentido Seguel y Aguayo señalan lo siguiente respecto del fallo N°19.825-2016:

“Adicionalmente, dispuso que los desembolsos podrían dar cuenta de una atribución de culpa de la empresa distribuidora de electricidad, por cuanto, en su concepto, el no adoptar la debida diligencia en sus labores fue lo que generó la obligación de compensar a los administrados”²³ (Énfasis agregado)

Los fallos antes enunciados, sin perjuicio de no señalarlo de forma expresa, se enfocaron en el requisito de licitud que presenta la necesidad del gasto para su deducción de la RLI, utilizando el mismo razonamiento antes expuesto en los votos disidentes de los fallos que estuvieron por rechazar la postura del SII. Por el contrario, los fallos que acogieron el recurso de casación interpuesto por el SII también

²¹ Voto disidente, Corte Suprema, Roles N°18.483-2016 y N°15.514-2017, “Sociedad Austral de Electricidad con SII”.

²² Considerando segundo, Corte Suprema, Rol N°19.825-2016, 07 de septiembre 2016, “Empresa Eléctrica de la Frontera con SII”.

²³ SEGUEL MALAGUEÑO, Luis y AGUAYO GAJARDO, Octavio. (2021). Análisis de los criterios en sede administrativa y judicial sobre desembolsos compensatorios u originados en un contrato de transacción. Anuario de Derecho Tributario, N° 13, diciembre, Universidad Diego Portales, Santiago de Chile, pp. 41.

tuvieron voto disidente en el cual se apeló justamente a los razonamientos evidenciados en las sentencias que rechazaron los recursos de casación.

En este punto ya se puede evidenciar que la integración de la Segunda Sala de la CS era de vital importancia para la decisión que se pudiese tomar en estos casos, dado que los Ministros Milton Juica A., Haroldo Brito C. y Jorge Dahm O., tenían la postura de rechazar la deducción de estos gastos, y, por el contrario, los Ministros Lamberto Cisternas R. y Carlos Künsemüller L., de aceptarlos²⁴. Al final, la jurisprudencia de la CS generó más incertidumbre respecto de la deducibilidad de este tipo de gastos, dependiendo netamente de la integración de su segunda sala.

Más allá del requisito de licitud, estos últimos fallos analizados de la CS tienen un problema de base con la obligación legal de compensar en materia de la Ley SEC y con la norma de carga probatoria establecida en el artículo 1698 del Código Civil, dado que atribuyeron al contribuyente la carga de probar su diligencia en la interrupción del servicio de electricidad, o de probar la negligencia de un tercero o la ocurrencia de un caso fortuito, cuando la generación de la obligación no implica ninguno de estos factores, dado que nace de una responsabilidad objetiva o estricta, que es independiente de la imputación subjetiva que se pueda dar al sujeto obligado. El solo hecho de imponer esta obligación ante la interrupción, además de ser una norma de protección para la población ante la falta de suministro de un servicio básico, también es una norma que establece una responsabilidad por el hecho ajeno, estableciendo siempre quien deberá compensar a estos últimos, sin perjuicio de las responsabilidades posteriores. Esto implica que no es la empresa que suministra la energía quien debe probar el actuar de otro o el caso fortuito, ya que la obligación se impone sin importar la concurrencia de estos elementos.

1.2.6. Jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

Antes de que se discutiera judicialmente en materia tributaria el tratamiento de los desembolsos por compensaciones en virtud del artículo 16 B de la Ley SEC, el artículo 16 B de la Ley SEC ya había generado controversia en los años 2010 y siguientes en sede de constitucionalidad, ya que no existía claridad respecto de la naturaleza jurídica de este tipo de compensaciones para las empresas distribuidoras de electricidad, en tanto si era una indemnización-compensación o una sanción administrativa, por lo que se presentaron diversos recursos de protección²⁵ en contra de la orden que emitía la Superintendencia de Electricidad y Combustibles (en adelante, “Superintendencia”) para que estas empresas procedieran a la compensación a sus clientes. Estos recursos de protección llevaron a

²⁴ Véase tabla del texto de SEQUEL MALAGUEÑO, Luis y AGUAYO GAJARDO, Octavio, pp. 46.

²⁵ Corte de Apelaciones de Santiago, Roles N°21.515-2011, 21.514-2011, 3.520-2012, 3.522-2012, 3.523-2012, 3.526-2012, 3.528-2012.

presentar requerimientos de inaplicabilidad respecto de la norma en comento, los cuales fueron acumulados²⁶ y rechazados por el Tribunal Constitucional (en adelante, “TC”).

En estos requerimientos, las empresas de distribución de electricidad fundamentaban que el artículo 16 B de la Ley SEC producía efectos contrarios a la Constitución Política de la República atentando contra la igualdad ante la ley, la igual repartición de las cargas públicas y el justo y racional procedimiento, en tanto estimaban que tenía la naturaleza jurídica de una sanción administrativa-penal.

El TC rechazó estos requerimientos estableciendo que la naturaleza jurídica de la obligación contenida en el artículo 16 B de la Ley SEC era indemnizatoria, en el marco de la responsabilidad civil, obligación que contenía una valuación legal de los perjuicios y que reconoce el supuesto de responsabilidad por el hecho ajeno, en tanto estas empresas están obligadas a la deuda, pero que en la fase de contribución a la deuda pueden perseguir a quien corresponda, todo en post de la protección de los usuarios del servicio²⁷.

Al final estos pronunciamientos sirvieron de base para toda la argumentación a favor de la naturaleza jurídico indemnizatoria de la obligación del artículo 16 B de la Ley SEC en materia tributaria, además de así corroborarlo la propia Superintendencia en su oficio ordinario N°10.423 de 2011.

1.2.7. Doctrina sobre las obligaciones legales de compensar del artículo 16 B de la Ley SEC: Artículo del Profesor Cristian Román titulado “Compensación por el hecho de otro. El caso de la interrupción o suspensión no autorizada del suministro eléctrico.”

Sin perjuicio de que a estas alturas la discusión sobre la naturaleza jurídica de la obligación establecida en el artículo 16 B de la Ley SEC parece estar más que zanjada por la jurisprudencia judicial y administrativa, en la doctrina nacional, el profesor de Derecho Administrativo, don Cristian Román, analizó la naturaleza jurídica de esta obligación legal a propósito del fallo del TC en los requerimientos antes señalados, además de ser su doctrina fue citada en los fallos de la CS que anteriormente se analizaron.

El profesor Román parte señalando que esta norma es un mecanismo de prevención (disuasor de conductas negligentes e inductor de conductas diligentes), que opera con plena independencia de la responsabilidad civil/indemnización y de la responsabilidad administrativa/sanción, con el manifiesto

²⁶ Tribunal Constitucional Roles N° 2.161, 2.163, 2.190 y 2.198.

²⁷ Considerando decimo, Tribunal Constitucional Roles N° 2.161, 2.163, 2.190 y 2.198.

fin de evitar la suspensión o interrupción del suministro eléctrico dada la relevancia de la continuidad del mismo para la vida moderna²⁸.

En ese sentido, señala que no es una sanción administrativa (lo cual ya había sido asentado por el TC y por la jurisprudencia administrativa tanto de la Superintendencia y del SII) dado que no cumple con un debido procedimiento administrativo sancionador, se puede generar sin culpa de la empresa, no cumple con la proporcionalidad de la sanción dado que siempre es la misma compensación, no tiene un rol prioritariamente represivo, entre otros factores. Sin embargo, el profesor Román señala que tampoco es una indemnización, por lo menos no en un sentido restricto²⁹.

Así, entiende que la indemnización en sentido estricto apunta fundamentalmente a reparar el daño causado (fin de reparación o compensación), y, por otro lado, la indemnización en sentido amplio no solo repara el daño (incluso podría no repararlo de forma integral) pero que tiene como rol prioritario la prevención de conductas infraccionales, finalidad propia de toda indemnización (fin preventivo). Esto concuerda con un análisis detallado de la compensación establecida en el artículo 16 B de la Ley SEC, dado que es una compensación pretasada (no debe probarse el daño y el monto de la compensación no depende del daño, por lo que en los hechos podría no reparar el daño efectivamente causado o reparar daños que no se generaron), opera de manera automática (sin un procedimiento judicial o administrativo previo) y no obsta la indemnización posterior que pudiesen perseguir los usuarios ante un procedimiento civil, sin descontarse la compensación pagada de esta indemnización posterior.

Es por estos motivos que el profesor Román señala que la compensación del artículo 16 B de la Ley SEC es una “*penalización económica automática*” desarrollado por el Derecho Comparado Español. Esta penalización contiene todos los elementos que anteriormente señalamos para excluir a este tipo de compensaciones de una naturaleza indemnizatoria estricta, dado que son compensaciones (más bien descuentos³⁰) que se caracterizan por imponerse de manera automática como consecuencia del incumplimiento de un deber impuesto por el ordenamiento jurídico, a partir de mediciones efectuadas por la Administración³¹, no siendo ni responsabilidad civil ni responsabilidad administrativa.

²⁸ ROMÁN CORDERO, Cristian. (2014). ¿Compensación por el hecho de otro? El caso de la interrupción o suspensión no autorizada del suministro eléctrico. Comentario de Jurisprudencia. Revista de Derecho Administrativo Económico, N° 19, julio-diciembre 2014, Santiago, Chile. pp. 171 y 172.

²⁹ Ibid, pp. 174

³⁰ Así, a parte del artículo 16 B de la Ley SEC, otros ejemplos de penalizaciones económicas automáticas son los descuentos a los funcionarios públicos en virtud del artículo 72 del Estatuto Administrativo.

³¹ Idem.

La conclusión de este trabajo realizado por el profesor Román genera efectos de importancia para el análisis que a continuación realiza la presente tesis. Sin perjuicio de que se analiza solo la obligación establecida en el artículo 16 B de la Ley SEC, debemos comprender que este fue uno de los casos más relevantes en la práctica para la incorporación del inciso primero y segundo del numeral 14 del artículo 31 de la LIR. El determinar la naturaleza jurídica de las compensaciones a deducirse por este nuevo numeral es de suma relevancia para conocer los casos de aplicación de la norma. La tesis del profesor Román nos pone en una situación compleja, ya que, siguiendo esta tesis, estas obligaciones no forman parte de un estatuto de responsabilidad objetiva, lo que genera un problema de interpretación del numeral 14 del artículo 31 de la LIR.

1.2.8. Actualidad: Jurisprudencia judicial reciente.

Luego de entrada en vigencia de la Ley 21.210, existe jurisprudencia reciente del TTA de la Región de Los Lagos, sentencias dictadas por el juez Christian Allen Rojas, en donde se vuelve a pronunciar sobre la necesidad de las compensaciones realizadas en virtud del artículo 16 B de la Ley SEC, todas causas entre el SII y Empresa Eléctrica de La Frontera S.A., mismas partes de las causas mencionadas anteriormente que llegaron ante la CS.

En esta jurisprudencia, el TTA mantiene su criterio respecto de la necesidad de las compensaciones, pero su argumentación cambia, ya que en estas sentencias se reconoce que el artículo 16 B de la Ley SEC contiene obligaciones de naturaleza jurídica de “compensación”, distinta de las indemnizaciones:

“la ley institucionaliza un mecanismo que garantiza a los usuarios celeridad en la retribución económica por las interrupciones de energía eléctrica de que sean víctimas. (...) De aquí que el legislador califique acertadamente a estas cantidades como “compensaciones” y no derechamente como “indemnizaciones”, pues no se contempla un procedimiento para establecer o descartar la culpa de la empresa.”³²

El razonamiento actual del TTA acoge la idea de que una compensación y una indemnización son situaciones distintas y que tienen un tratamiento tributario diferenciado para efectos del artículo 31 de la LIR. Así continúa señalando:

“Conforme a este mecanismo previsto por la ley, donde la obligación de indemnizar se establece por la sola interrupción del servicio, sin que haya sido establecida la

³² Considerando sexto, Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Los Lagos. “Empresa Eléctrica de la Frontera con SII”, RIT GR-12-00019-2020, RUC 20-9-0000838-5.

culpa de la empresa, no se contempla la existencia de un tribunal –ordinario o especial- que la determine. Doctrinariamente hablando, La retribución al usuario sólo puede fundarse en una decisión anticipada del legislador, que por esta vía crea una hipótesis que podría ser calificada como culpa objetiva: “...el sólo hecho de la interrupción...”. Recurrir a este concepto, sin embargo, con el único fin de hacer viables y aplicables al caso las normas que reglamentan la responsabilidad civil contractual del Código Civil, es aventurado; pues en la práctica nos encontramos ante una regulación especial, distinta e independiente de la normativa civil, que ha sido incorporada por la ley como un componente propio y necesario del negocio dentro del cual opera la concesionaria. En otras palabras, forma parte de la regulación que el Estado hace de las condiciones económicas y de mercado en que la empresa opera.”³³

“4.- Que, como contrapartida de esto, la concesionaria compensa regularmente a los usuarios, aun cuando no haya sido establecida ni reconocida su responsabilidad culposa o dolosa. En otras palabras, existe aquí, en aras de la eficiencia, la aplicación regular de principios que sólo pueden fundarse doctrinariamente en una hipótesis de responsabilidad objetiva. Este último factor resulta determinante para estimar que los pagos que por estas vías la empresa debe soportar forman parte de la “realidad del negocio”, donde opera como concesionaria de un servicio que por su propia naturaleza es monopolístico y que por esta misma razón recibe una regulación especial de parte del Estado, con reglas propias y especialísimas, que deben ser tenidas en consideración al momento de definir el concepto de “gasto necesario para producir la renta” del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, contenida en el D.L. 824 de 1974.

Este último razonamiento del TTA es relevante y coherente con la HDL de la reforma, en tanto, el estar ante un caso de responsabilidad objetiva conlleva estimar que estos gastos forman parte de la “realidad del negocio” de la empresa sometida a este régimen de responsabilidad.

³³ Considerando sexto sentencia RIT GR-12-00019-2020, también en RIT GR-12-00002-2021 y RIT GR-12-00003-2021.

CAPITULO II: ANÁLISIS INTERPRETATIVO DEL NUMERAL 14 DEL ARTÍCULO 31 DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA.

El actual inciso primero y segundo del numeral 14 del artículo 31 de la LIR señala lo siguiente:

“14°. Los desembolsos o descuentos, ordenados por entidades fiscalizadoras, que efectivamente pague el contribuyente en cumplimiento de una obligación legal de compensar el daño patrimonial a sus clientes o usuarios, cuando dicha obligación legal no exija probar la negligencia del contribuyente.

Las cantidades que obtenga el contribuyente tras repetir en contra de los terceros responsables se agregará a la renta líquida del ejercicio en que se perciban. En estos casos, las sumas que pague el tercero responsable para reembolsar los desembolsos o descuentos a que se refiere este número, no serán aceptados como gasto deducible de la renta líquida imponible del tercero responsable, pero no se gravarán con el impuesto establecido en el artículo 21 de esta ley. Asimismo, pendientes las acciones de repetición en contra de los terceros responsables, los desembolsos o descuentos efectuados en cumplimiento de la obligación legal de compensar no constituirán un activo para efectos tributarios ni tendrán el tratamiento contemplado en el número 4 de este artículo. Si se determina la negligencia del contribuyente por autoridad competente, los desembolsos o descuentos pagados no serán aceptados como gasto deducible de la renta líquida imponible, pero no se gravarán con el impuesto establecido en el artículo 21 de esta ley. (...)”

En este capítulo se efectuará un análisis detallado del inciso primero del numeral 14 del artículo 31 de la LIR con el objetivo de revelar su sentido y aclarar su alcance para vislumbrar los problemas suscitados a partir de su interpretación jurídica.

Para comenzar, y de acuerdo a lo enunciado en el primer capítulo de este trabajo, el numeral 14 del artículo 31 de la LIR contiene dos hipótesis importantes que motivaron a su redacción: en primer lugar, la hipótesis de responsabilidad objetiva, en la que se contemplan las obligaciones legales de compensar el daño patrimonial, y a su vez, obligaciones por la Ley N° 19.496 sobre Protección a los Derechos de los Consumidores, y, en segundo lugar, la hipótesis sobre las obligaciones contractuales, cual es el caso de la transacción judicial o extrajudicial, y de las cláusulas penales.

2.1. Inciso primero del numeral 14 del artículo 31 de la LIR

Remitiendo a la primera hipótesis, el inciso primero del numeral 14 señala lo siguiente: *“Los desembolsos o descuentos, ordenados por entidades fiscalizadoras, que efectivamente pague el*

contribuyente en cumplimiento de una obligación legal de compensar el daño patrimonial a sus clientes o usuarios, cuando dicha obligación legal no exija probar la negligencia del contribuyente.”

En ese sentido, los requisitos del supuesto consagrado por la norma para deducir el gasto son los siguientes:

- 1) Un desembolso o descuento;
- 2) Ordenado por entidades fiscalizadoras;
- 3) Pagado efectivamente por el contribuyente a sus clientes o usuarios;
- 4) Cumpliendo con una obligación legal de compensar el daño patrimonial, cuando dicha obligación no exija probar la negligencia del contribuyente.

2.1.1. Desembolso o descuento.

Utilizando el diccionario de la Real Academia Española (en adelante, “RAE”), los desembolsos son *la entrega de una cantidad de dinero efectivo*; y los descuentos son *una rebaja, compensando una parte de la deuda*. En ese sentido, cualquier pago o egreso que contabilice el contribuyente por las obligaciones que contempla este artículo, debiese ser un gasto deducible de la RLI, dado el concepto amplio de la palabra desembolso, palabra que se ocupa por el SII, e incluso por la ley, como un sinónimo de la palabra “gasto”.

2.1.2. Ordenado por entidades fiscalizadoras.

Los desembolsos o descuentos deben ser ordenados por una entidad fiscalizadora. Este requisito se puede subclasificar en dos temas importantes, primero, la participación de una entidad fiscalizadora, y, segundo, la facultad que debe tener aquella para dar órdenes de compensar.

La ley no define, ni tampoco la HDL, qué se entiende por una entidad fiscalizadora. Ahora, en el texto de la HDL se nos señaló un ejemplo claro de cuál es una entidad fiscalizadora: la Superintendencia de Electricidad y Combustible, dado los motivos evidenciados en el primer capítulo de este trabajo.

Las superintendencias son los órganos administrativos que, por antonomasia, ejercen poderes de fiscalización administrativa³⁴. Ahora, no sólo las superintendencias serán entendidas como entidades

³⁴ VERGARA SOTO, Andrés. (2020). Fundamentos constitucionales de la potestad fiscalizadora de la administración del estado. Revista de Derecho Administrativo Económico, N° 32, julio-diciembre, pp. 154.

fiscalizadoras, ya que estas serían una especie de la mismas, sin perjuicio de ser el ejemplo por excelencia.

La profesora Gladys Camacho nos da una aproximación de lo que es una entidad fiscalizadora:

“las autoridades administrativas fiscalizadora presentan aspectos comunes que permiten definir las como instituciones creadas por la ley, con personalidad jurídica propia, lo que le da autonomía jurídica y no las hace depender bajo relación de jerarquía de las estructuras administrativas tradicionales, pero al mismo tiempo están sujetas a la supervigilancia del Presidente de la República a través del Ministerio con el que se relaciona”³⁵.

Así también, las entidades fiscalizadoras pueden definirse como “las autoridades que cada país tiene para vigilar y someter a control las entidades financieras, para que cumplan las leyes del mercado en que desarrollan su actividad comercial y también las leyes del mercado financiero que se trate”³⁶. En este sentido, la esencia de una entidad fiscalizadora es su función, y por tanto no solo serán entidades fiscalizadoras las Superintendencias, sino también, por ejemplo, la Dirección del Trabajo, la Subsecretaría de Telecomunicación, el Consejo Nacional de Televisión, Servicio Electoral, la Contraloría General de la República, el Banco Central de Chile, el Servicio de Impuestos Internos, entre otras autoridades con facultades fiscalizadoras establecidas por ley.

Analizando este concepto desde el Derecho Administrativo, definiremos una entidad fiscalizadora como el organismo que por ley tenga facultades fiscalizadoras, es decir, de vigilancia, tutela o comprobación del cumplimiento y correcta aplicación de las disposiciones legales y convencionales, a fin de tutelar los intereses generales y bienes protegidos³⁷.

Si interpretamos de manera literal el requisito legal, la entidad fiscalizadora deberá tener facultades legales para emitir “órdenes”, es decir, instrucciones individuales que imponen el deber u obligación de compensación al contribuyente por los perjuicios producidos.

Ahora, en los casos emblemáticos vistos que influyeron en la redacción de este numeral, la obligación de compensar era ordenada directamente por la ley que creaba dicha entidad fiscalizadora (Ley SEC), sin que fuera necesario que la Superintendencia ordenara dicha obligación mediante una

³⁵ CAMACHO CEPEDA, Gladys. Las entidades administrativas fiscalizadoras y su rol de aseguramiento de mercados competitivos. Revista de Derecho Público, vol. 70, Estudios Derecho Administrativo, pp. 255.

³⁶ Las Instituciones Fiscalizadoras, 2013, artículo publicado en: www.educarchile.cl/economica.

³⁷ Es una definición propuesta por la tesista.

resolución administrativa. Sin perjuicio de ello, la Superintendencia en los años 2010 y siguientes, emitió órdenes a las empresas suministradoras de energía por los cortes masivos de electricidad para que procedieran a la compensación en virtud del mandato legal ya establecido, pero la participación de la Superintendencia no era indispensable, ya que la norma del artículo 16 B de la Ley SEC opera de pleno derecho, debiendo las empresas cumplir con dicha compensación en la facturación más próxima.

Distinto es el caso, por ejemplo, que se genera en las compensaciones que puedan ordenarse en virtud de los artículos 54 H y siguientes de la Ley N°19.496 sobre Protección de los Derechos de los Consumidores, que establecen un procedimiento voluntario para la protección del interés colectivo o difuso, donde se establecerán compensaciones para los consumidores, y en cuyo caso la entidad fiscalizadora que ordenará la compensación es el Servicio Nacional del Consumidor, es por ello que debemos diferenciar estas dos situaciones, similares en relación a la obligación legal de compensar pero distintas en relación con el rol de la entidad fiscalizadora.

Es importante destacar que el SII, en la Circular N°53 del año 2020, señala lo siguiente respecto de este requisito:

“Por otra parte, las mismas reglas anteriores se aplicarán si el desembolso o descuento es ordenado directamente por la ley y sin que lo ordene una entidad fiscalizadora, como sucede, por ejemplo, en el caso del artículo 5° de la Ley N° 21.234, que establece la responsabilidad directa y la obligación de reembolsar al cliente afectado en breve plazo, del emisor de tarjetas de pago, frente a fraudes con dichas tarjetas o con transferencias electrónicas, sin perjuicio de que posteriormente se realicen las investigaciones necesarias para determinar al responsable definitivo de dichos fraudes.” (Circular N°53, 10 de agosto del año 2020, punto 3.16.1., p. 30)

A propósito de la interpretación del SII, podemos señalar, que el numeral consagra dos hipótesis:

- a) Obligaciones legales de compensar ordenadas por una entidad fiscalizadora con facultades expresas por ley.
- b) Obligaciones legales de compensar ordenadas directamente por la ley.

La interpretación dada por el SII en la Circular N°53, amplía los casos que consagra la norma dado que la hipótesis de la letra b) omite el requisito de que exista una entidad fiscalizadora que ordene la obligación, incorporando a las obligaciones ipso facto dentro de este tipo de gastos, infringiendo, por de pronto, el principio de legalidad tributaria. Esta interpretación no se concilia con lo que menciona

literalmente el texto, el cual da a entender que la participación de una entidad fiscalizadora es esencial para este tipo de gastos, y así también se mencionó en la discusión parlamentaria por el Senador García, quien puso de relieve que los descuentos *deben ser ordenados por entidades fiscalizadoras, lo que constituye una garantía de buena aplicación de la norma.*³⁸

Debemos tener en cuenta que las obligaciones legales de compensar que se tuvieron en mente para la incorporación de este numeral, son obligaciones que se imponen en mercados regulados, incluso en monopolios donde existe regulación de precios, situaciones que son más bien excepcionales en el ordenamiento jurídico y que se caracterizan por ser mercados regulados y fiscalizados, donde existe una entidad fiscalizadora.

Sin perjuicio de ello, y siguiendo con los fundamentos expresos en el texto de la HDL sobre la incorporación y aplicación de esta norma, hay que reiterar que lo relevante era consagrar gastos incurridos por una responsabilidad objetiva, gastos que tenían motivos fundados para ser considerados necesarios para producir la renta³⁹, por lo que no es la entidad que ordena la compensación lo esencial de este tipo de gastos, ni tampoco una garantía de buena aplicación de la norma, sino que lo esencial y definitivo para deducir el gasto es que la ley establezca la obligación de compensar en función de un régimen de responsabilidad objetiva, de esta manera la ley es justamente la garantía de buena aplicación de la norma, ya que establecerá un mandato en virtud de los riesgos del giro, como lo hacen la generalidad de los estatutos de responsabilidad objetiva, y en estas hipótesis la obligación se impondrá de pleno derecho en la generalidad de los casos, pero en otros deberá seguirse ya sea un procedimiento administrativo ante la entidad correspondiente para imponer la obligación de compensar.

De seguir solamente una interpretación literal de la norma, y no acorde a un elemento histórico y sistemático, caeríamos en casos absurdos donde no podrían deducirse como gastos las compensaciones del artículo 16 B de la Ley SEC, ni tampoco las compensaciones que señala el SII del artículo 5 de la Ley N°21.234, ya que ninguna conlleva la orden de una entidad fiscalizadora, teniendo que, en última instancia, deducir el gasto en virtud del inciso primero del artículo 31, de igual forma que antes de la reforma.

Ahora, la interpretación dada por el SII conlleva otro problema importante a la hora de entender qué gastos se incluyen en este numeral especial, ya que, si el hecho de que lo ordene una entidad fiscalizadora pasa a segundo plano, entonces cualquier obligación legal de compensar por

³⁸ Historia de la Ley N°21.210, Segundo Trámite Constitucional: Senado (2020) Boletín N° 12.043-05, p.522

³⁹ Vease Cap I.

responsabilidad objetiva que este ordenada directamente por la ley, incluso aquellas en materia de responsabilidad civil, debiesen ser un gasto deducible en virtud de este numeral, y cumpliendo, ciertamente, con los demás requisitos.

El problema que genera esta conclusión tiene relación con la forma en que se genera el gasto. Las obligaciones legales de compensar antes analizadas siempre se ordenan sin mediar un procedimiento administrativo o judicial que declare la obligación, por lo que se generan de pleno derecho o de manera “automática” como menciona el profesor Román, debiendo el contribuyente cumplir con ella si no quiere incurrir en sanciones administrativas. Por ello, si seguimos la interpretación del SII, debemos dilucidar qué quiere decir el SII con la frase “ordenado *directamente por la ley*”. Una primera opción es entender que estamos incluyendo cualquier obligación de compensar que cumpla con dicha característica, es decir, estar establecida en la ley. La segunda opción incluye solo aquellas que, además de establecer por ley, operan de pleno derecho. Dada la redacción y ejemplo dado por el SII en la Circular N°53, creemos que la interpretación del SII apela a la segunda opción.

2.1.3. Pagado efectivamente por el contribuyente a sus clientes o usuarios.

Este requisito señala dos temas importantes: el pago efectivo y la relación que debe existir entre el contribuyente y quien recibe la compensación.

En primer lugar, las compensaciones deben estar efectivamente pagadas, por lo que la sola obligación de compensar no genera un gasto, sino que debe haberse incurrido realmente en dicho pago, existiendo un egreso o desembolso en la contabilidad del contribuyente (incluyendo en esta hipótesis los descuentos realizados en la facturación, considerándose igualmente una compensación) y un ingreso verificable en el patrimonio del acreedor.

En segundo lugar, debe existir propiamente tal una relación contractual, pero no cualquier relación contractual, sino aquella donde el acreedor de la compensación pueda ser catalogado como “cliente o usuario”, lo que conlleva que exista una prestación de servicios por parte del contribuyente respecto de esta persona. Por ende, incluso existiendo una relación contractual distinta, por ejemplo, un contrato de trabajo, no podría ser catalogado dentro de este numeral.

En particular, las obligaciones legales de compensar en virtud de una responsabilidad objetiva tienden a establecerse en servicios de especial importancia, por ejemplo, servicios básicos o servicios generalmente riesgosos, por lo que se impone legalmente el pago de perjuicios sin importar la determinación de negligencia de la persona responsable. Ahora, la norma no determina qué tipo de

servicios, por lo que debemos entender que comprende tanto servicios públicos como privados, siempre y cuando exista una ley que ordene la compensación.

El hecho de que el numeral regule solo relaciones contractuales donde las partes tienen calidades específicas limita la deducción de gastos por obligaciones legales de compensar que tengan un origen en la responsabilidad extracontractual, que son parte importante de los ejemplos de responsabilidad objetiva u estricta. La obligación legal de compensar por una responsabilidad objetiva en materia extracontractual no podría ser deducida en virtud de este numeral.

2.1.4. Cumpliendo con una obligación legal de compensar el daño patrimonial, cuando dicha obligación no exija probar la negligencia del contribuyente.

Siendo este requisito el elemento central de la presente tesis, se realizará un análisis detallado de cada uno de los conceptos utilizados por la norma.

2.1.4.1. Obligación legal.

En razón de la literalidad de la norma, debemos señalar que se consagra cualquier obligación, entendiendo a aquélla como un *vínculo jurídico entre dos personas, acreedor y deudor, en donde este último está en la necesidad jurídica de dar, hacer o no hacer algo en favor de la primera*⁴⁰, y que este vínculo jurídico tenga su fuente originaria en la ley⁴¹, por ende está directamente establecida en ella y, de acuerdo a lo señalado por el artículo 1437 del Código Civil, siguiendo una interpretación tradicional y mayoritaria respecto de cuántas fuentes de las obligaciones existen, no se puede incluir en esta clasificación obligaciones de compensar contractuales⁴² o cuasicontractuales, u obligaciones que se generen del hecho que ha inferido injuria o daño a otra persona, como los delitos o cuasidelitos⁴³. Esta última fuente de las obligaciones es de suma importancia ya que la mayoría de las obligaciones de

⁴⁰ ABELIUK, René. (2009). Las obligaciones. Tomo I, Editorial jurídica, p. 36.

⁴¹ Art. 1437 del Código Civil.

⁴² Este trabajo no se adentrará la discusión que genera la voz “ley” en el artículo 1545 del Código Civil, que para efectos de una interpretación correcta del numeral 14 del artículo 31 de la LIR, entenderemos que no es aplicable la “ley del contrato”. Esto, dada una interpretación sistemática e histórica de la disposición, la idea es consagrar obligaciones legales que se entienden como obligatorias e ineludibles para el contribuyente, no así en el caso de una obligación contractual, sin perjuicio de que ciertas obligaciones contractuales estarán contempladas en el último inciso del numeral 14.

⁴³ Hacemos la prevención de que existe una discusión histórica sobre el artículo 1437 del Código Civil, en torno a cuántas fuentes de las obligaciones realmente existen, considerando los artículos 578 y 2284 del Código Civil. Esta discusión toma relevancia justamente para definir lo que entendemos por una obligación legal, dado que, para una parte de la doctrina, seguida por el Profesor Alessandri, sólo existirían dos fuentes de las obligaciones: el contrato y la ley, o solo la ley, por lo que una obligación que nace de los delitos o cuasidelitos civiles, si sería una obligación legal.

compensar, en particular la obligación de indemnizar perjuicios, se origina de delitos o cuasidelitos, y como señalamos anteriormente, este numeral no incluye dichas compensaciones extracontractuales.

Sin perjuicio de lo anterior, y dada la relevancia de determinar qué entendemos por una obligación legal en virtud de este artículo, este trabajo sigue la postura mayoritaria de que las obligaciones que nacen de una responsabilidad objetiva o estricta, siempre tienen su fuente en la ley, como lo señala el Profesor Barros:

“La ley como fuente de la responsabilidad estricta en el derecho chileno. a) Los estatutos de responsabilidad estricta son establecidos por el legislador. No existe en el derecho chileno una norma que establezca una categoría general, que comprenda distintos grupos de casos sujetos a este régimen de responsabilidad. En consecuencia, es de derecho estricto, porque constituye una excepción al régimen general y supletorio de responsabilidad por culpa.”⁴⁴

2.1.4.2 Obligación de compensar.

Compensación.

La obligación legal antes analizada tiene que ser una “compensación”, pero no aquella compensación que es definida en el artículo 1655 del Código Civil, sino que debe ser una obligación con una naturaleza jurídica compensatoria.

Como se señaló en el Capítulo I, la determinación de la naturaleza jurídica de la obligación de compensar no es irrelevante y ha suscitado problemas en diversas áreas del derecho tanto en la jurisprudencia administrativa como judicial.

Según el diccionario de la RAE, compensar es: *“Dar algo o hacer un beneficio a alguien en resarcimiento del daño, perjuicio o disgusto que se ha causado”*.

En nuestro Derecho Civil, específicamente en materia de responsabilidad civil contractual, generalmente se habla de una indemnización *compensatoria* y una indemnización *moratoria*, siendo la primera *“la suma de dinero que debe el deudor al acreedor y que equivale a lo que habría obtenido el primero con el cumplimiento efectivo e íntegro de la obligación”*⁴⁵. En relación con esto, la indemnización compensatoria abarca las dos primeras hipótesis del artículo 1556 del Código Civil, es

⁴⁴ BARROS BOURIE, Enrique. (2006). Tratado de responsabilidad extracontractual (1a. ed.). Editorial Jurídica de Chile. pp. 446.

⁴⁵ ABELIUK MANASEVICH, René. (2008). Las obligaciones (5a. ed, actualizada.). Jurídica de Chile, pp. 812.

decir, comprenderá el daño emergente y lucro cesante que provenga de no haberse cumplido la obligación, o haberse cumplido imperfectamente. En este sentido, la obligación de compensar equivale al cumplimiento de la obligación primitiva, que solamente cambia de objeto.

De forma general, en la responsabilidad civil la compensación es un factor importante para entender las funciones de la responsabilidad y en particular, en la responsabilidad civil extracontractual. La función compensatoria es aquella que se encarga de declarar una indemnización, cuya medida es el daño sufrido, la cual conduce a anular los efectos dañinos producidos por una acción⁴⁶, por tanto lo que importa es el daño sufrido por la víctima y que se indemnice el daño efectivamente causado, siendo una manifestación clara del principio general de reparación integral del daño.

Indemnización y compensación.

Como habíamos adelantado, una indemnización y una compensación son términos jurídicos distintos. La indemnización tiene distintas funciones y por ende podrá ser mayor que la compensación en términos cuantitativos respecto de la suma de dinero a entregar, pero una compensación siempre es una indemnización, ya que abarca justamente lo más importante de aquella, que es su función compensatoria del daño, resarciendo ya sea el daño efectivo o una parte del mismo, pero no más que el daño causado. Incluso, en el Derecho Civil, la obligación de compensar se usa como sinónimo de la indemnización, ya que siempre se toma el daño como factor para determinar el monto de la obligación, con independencia de la gravedad del ilícito. Por lo anterior, la obligación de compensar siempre es una indemnización, lo que también se señaló en los fallos antes analizados en materia tributaria.

Fines de la indemnización.

Ahora, no puede compensarse más allá del daño causado ya que en estos casos no hablaríamos de un fin compensatorio, sino más bien de un fin sancionatorio o punitivo, donde la víctima y el daño sufrido dejan de ser el factor determinante para el monto a compensar, y pasa a serlo quien cometió dicho daño y su conducta reprochable, lo cual atenta contra el principio de reparación integral del daño, acercándose la compensación a una sanción o pena, afectando completamente su naturaleza jurídica. Sin embargo, el hecho de que la obligación legal de compensar o indemnización tenga otros fines no excluye un fin compensatorio, una indemnización puede tener distintos fines (compensatorios, preventivos, sancionatorios)⁴⁷ los cuales coexisten entre ellos, lo importante es que sigamos hablando de una

⁴⁶ BARROS BOURIE, Enrique. (2006). Tratado de responsabilidad extracontractual (1a. ed.). Editorial Jurídica de Chile. pp. 38-39.

⁴⁷ BARROS BOURIE, Enrique. (2006). Tratado de responsabilidad extracontractual (1a. ed.). Primer capítulo, Editorial Jurídica de Chile.

compensación o indemnización de los perjuicios, donde se compense el daño causado. En tanto exista una compensación del daño, entonces estas obligaciones cumplirán con dicha naturaleza compensatoria, siendo catalogadas como una compensación en materia de responsabilidad civil, pero solo en la medida en que se compense el daño efectivamente causado y solo por el monto de ese daño, más no en el exceso.

Compensación del numeral 14.

Para aplicar esto en el área tributaria, y dada la discusión legislativa y jurisprudencial que se dio en torno de este tipo de obligaciones, es necesario tener siempre presente que estamos en un ámbito de responsabilidad contractual, donde existió un incumplimiento contractual, y que, por tanto, la obligación legal de compensar que señala el numeral 14 del artículo 31 de la LIR, será aquella que se encargue de resarcir los daños causados al usuario o cliente por dicho incumplimiento.

Ahora, los casos señalados de obligaciones legales de compensar, como lo es el artículo 16 B de la Ley SEC o el artículo 5 de la Ley N°21.234 mencionado por el SII, tienen la particularidad de que la ley determina el monto a compensar, y no así el daño causado, por lo que existe una “*evaluación legal de los perjuicios*”, lo que no contraviene, a priori, la naturaleza compensatoria, ya que la ley se encarga de determinar el daño, no el juez (evaluación judicial) ni las partes (evaluación convencional).

Ya sea en este tipo de obligaciones legales de compensar, donde existe una evaluación legal de los perjuicios, o en una obligación legal de compensar que se determine en sede judicial o administrativa según el daño causado, ambas obligaciones deben entenderse comprendidas en este numeral, cumpliéndose con los demás requisitos. El que se admitan obligaciones legales de compensar evaluadas por las partes es más controversial, dado que en estos casos caeríamos en el inciso final de este artículo, es decir, una transacción judicial o extrajudicial.

Sin embargo, la obligación contenida en el artículo 16 B de la Ley SEC o en el artículo 5 de la Ley N°21.234 tienen un problema con la naturaleza compensatoria que hemos analizado, problemas que no se evidenciaron en la jurisprudencia judicial ni administrativa y que infringen el principio de reparación integral del daño. Se evidencian a lo menos tres problemas con este tipo de obligaciones legales de compensar: en primero lugar dejan disponibles para el usuario o cliente las acciones civiles correspondientes para compensar efectivamente el daño causado, el variar según el caso concreto, además la compensación del artículo 16 B de la Ley SEC no se descuenta de la compensación que en sede civil se pueda declarar; en segundo lugar, esta compensación se entrega a todos los usuarios afectados sin perjuicio de que algunos no hayan sufrido daño alguno; y, en tercer lugar, la evaluación que hace la ley de los perjuicios en este caso no tiene ninguna relación con el daño causado, ya que es

un cálculo prefijado para todos los casos. Todas estas cuestiones hacen que la compensación, en estos casos, no tenga una naturaleza compensatoria propiamente tal, ya que “*su rol prioritario no es reparar un daño ocasionado (si así fuera, no sería parcial ni pretasado, sino íntegro)*.”⁴⁸

En este punto es relevante recalcar lo que señala el Profesor Cristian Román respecto de estas compensaciones, las cuales serían *penalizaciones económicas automáticas*, que no responden a responsabilidad civil ni administrativa, y que estas no tienen un fin compensatorio por lo antes mencionado, sino que más bien solo tienen un fin preventivo, para que disuada a las empresas de incurrir en estas conductas y se hagan cargo siempre de los riesgos generados según el giro de negocios.

Esto es muy importante ya que, de seguir la conclusión anterior, el numeral 14 no comprendería las compensaciones del artículo 16 B de la Ley SEC, que fueron parte del motivo que originó la redacción del mismo, ya que no son “compensaciones” analizando esta palabra desde el Derecho Civil, lo cual sería absurdo y dejaría a la norma sin su fin principal evidenciado en el texto de la HDL.

Debemos recordar que en el proyecto inicial del Boletín 12.043-05 mencionaba la palabra “indemnizar”, la cual fue eliminada sin razonamiento expreso. En caso de que dicha palabra se mantuviese, y siguiendo la postura del Profesor Román, solucionaría y haría convivir estas penalizaciones económicas automáticas con obligaciones legales de compensar propiamente tales, al ser las primeras indemnizaciones en sentido amplio, más no en sentido estricto. Pero al restringir el uso de las palabras a sólo “compensar”, entonces se genera el problema antes evidenciado y dificulta la interpretación y alcance de la norma desde un ámbito civil y tributario.

Luego de estas ideas, la pregunta es la siguiente: ¿El numeral 14 quiso comprender sólo penalizaciones económicas automáticas? o ¿comprende compensaciones ya sea de naturaleza civil y administrativa, o sólo de naturaleza administrativa?. Como ya habíamos mencionado, la nueva exigencia de existir una orden de una entidad fiscalizadora da a entender que sólo deben aceptarse como gasto las compensaciones de tipo administrativas, incluyendo las penalizaciones económicas automáticas, o sólo estas últimas, en caso de una interpretación restrictiva.

2.1.4.3. Daños patrimoniales.

En otro de los requisitos a analizar, el numeral 14 restringe este tipo de compensaciones a los daños *patrimoniales*, por consiguiente, el gasto deducible no podrá comprender daños *no patrimoniales*

⁴⁸ ROMÁN CORDERO, Cristian. (2014). ¿Compensación por el hecho de otro? El caso de la interrupción o suspensión no autorizada del suministro eléctrico. Comentario de Jurisprudencia. Revista de Derecho Administrativo Económico, N° 19, julio-diciembre 2014, Santiago, Chile, pp. 174.

o extrapatrimoniales, sin perjuicio del tratamiento tributario específico respecto de este tipo de daños, y en ese sentido, la deducción o no en virtud del inciso primero del artículo 31 de la LIR.

Civilmente, se entiende que los daños patrimoniales son el daño emergente y el lucro cesante, siendo el daño moral el típico daño extrapatrimonial. Ahora, la exclusión de los daños extrapatrimoniales no tiene una justificación expresa en el texto de la reforma de la Ley N°20.210. En materia civil, los daños extrapatrimoniales tienen los mismos requisitos de resarcibilidad que los daños patrimoniales, por lo que no debiese existir una diferencia de los mismos en estos términos. La única diferencia se encuentra en su concepto, siendo los daños patrimoniales o materiales “*aquellos destinados a reparar el menoscabo sufrido por una persona en sus bienes o derechos y que tiene una equivalencia pecuniaria determinada o determinable*”⁴⁹, y los daños no patrimoniales o extrapatrimoniales “*aquel perjuicio que afecta al individuo, pero cuya entidad no es susceptible de ser determinada a través de una valoración pecuniaria cierta*”⁵⁰, por lo que la diferencia esencial será la cuantificación en dinero, siendo los daños extrapatrimoniales inconmensurables en dinero, pero sin perjuicio de ello, esta inconmensurabilidad no impide su compensación en la actualidad⁵¹.

En la práctica tributaria, anterior a la reforma, respecto de la deducción de gastos por indemnizaciones tanto de daños patrimoniales como no patrimoniales, el SII y la jurisprudencia señalaba que no constituía un “gasto necesario”, por tener su origen en la perpetración de actos ilícitos o antijurídicos que son perfectamente evitables⁵². Si bien eran y son rechazados, no importaba el tipo de daño en sí, sino que el origen ilícito del gasto, y, teniendo en cuenta que en el caso del numeral 14 estamos ante una responsabilidad objetiva en la cual no importa un reproche a la conducta del contribuyente, no debiese existir preferencia por un tipo de daño en particular.

Por último, este requisito tiene íntima relación con la obligación de compensar ya que, como mencionamos, es el daño el que determina el quantum de la compensación. Ahora, el problema que presentan las compensaciones por *penalizaciones económicas automáticas* es que estas no tienen relación con el daño patrimonial producido, por lo que propiamente tal no compensan daños patrimoniales, incluso puede existir casos donde se genera la compensación sin daño alguno, llevando a la conclusión de que no podrían deducirse como gasto en virtud de este numeral. Todo esto al final

⁴⁹ ESCOBAR RUIZ, Jorge. (2004). Aspectos tributarios de las indemnizaciones de perjuicios. Revista de Derecho, Consejo de Defensa del Estado, diciembre 2004, N°12, Santiago de Chile.

⁵⁰ Ibid.

⁵¹ BARROS BOURIE, Enrique. (2006). Tratado de responsabilidad extracontractual (1a. ed.). Primer capítulo, Editorial Jurídica de Chile, pp. 233.

⁵² ESCOBAR RUIZ, Jorge. (2004). Aspectos tributarios de las indemnizaciones de perjuicios. Revista de Derecho, Consejo de Defensa del Estado, diciembre 2004, N°12, Santiago de Chile.

evidencia la desconexión de la redacción de la norma con el tipo de casos que se quería incluir el numeral.

2.1.4.4. Dicha obligación no exija probar la negligencia del contribuyente.

El último requisito del inciso primero del numeral 14 señala que esta obligación legal de compensar no debe exigir probar la negligencia del contribuyente, lo que se relaciona íntimamente con la idea de reconocer casos de responsabilidad objetiva u estricta, en la discusión parlamentaria.

Negligencia o culpa.

En la práctica jurídica la negligencia se asimila al concepto de culpa, siendo usados como sinónimos en la generalidad de los casos. Ahora, si diferenciamos los conceptos, la negligencia se define como el opuesto a la diligencia, es decir, es la falta de cuidado, y la culpa tendría un significado más genérico, incluyendo cualquier ilícito, ya sean dolosos o negligentes⁵³. Sin embargo, al usarse como sinónimos, la culpa o negligencia se considera como la infracción no intencional de un deber de cuidado (concepto genérico) o la inobservancia del cuidado debido en la conducta susceptible de causar daño a otro (concepto desde la responsabilidad civil por culpa o negligencia).

A su vez la culpa tiene la característica de ser objetiva, es decir, atiende a las expectativas razonables que podemos tener respecto del comportamiento de los demás, sin discriminar sobre la base de aspectos subjetivos de cada persona, por lo que la gravedad de la culpa del agente no es determinante para la indemnización⁵⁴.

Responsabilidad objetiva o estricta.

El hecho de que la obligación no requiera de prueba de la negligencia apela a que la negligencia no sea uno de los requisitos generadores de la obligación, que dicha negligencia no tenga ninguna relevancia para dar nacimiento a la obligación y, por tanto, no se requiera de la prueba de su existencia. No es sólo el hecho de que no se pruebe, sino que no se exija su prueba. En ese sentido, la prueba o no de la negligencia pasa a ser irrelevante, dado que, lo importante es que no se exija dicho factor de imputación para dar paso a la obligación de compensar.

De esta manera, el texto de la HDL exige que los gastos se produzcan por una la responsabilidad “objetiva” u estricta. El hecho de llamarle “objetiva” o “estricta” es relevante, ya que, dado que la culpa

⁵³ BARROS BOURIE, Enrique. (2006). Tratado de responsabilidad extracontractual (1a. ed.). Primer capítulo, Editorial Jurídica de Chile, pp. 75.

⁵⁴ Ibid, pp. 79.

es objetiva en la responsabilidad por culpa o negligencia, no es correcto catalogar a este tipo de responsabilidad como “subjetiva”, como el contrario de una responsabilidad objetiva que prescinde de la culpa. Por ello, es preferible el uso del concepto de responsabilidad estricta, el cual es:

“La responsabilidad estricta tiene lugar en el ámbito del riesgo que la ley atribuye a quien desarrolla una cierta actividad. (...) Lo determinante es que el daño cuya reparación se demanda sea una materialización de ese riesgo, que ha justificado el establecimiento de un régimen de responsabilidad estricta. (...) ésta ni siquiera requiere que la conducta sea objetivamente reprochable. Lo determinante es que se materialice un riesgo que está bajo el control del responsable.”⁵⁵

Negligencia del contribuyente.

Si bien lo antes mencionado es suficiente para comprender el requisito final del inciso analizado, es importante señalar que, en materia tributaria, se ha generado una interpretación respecto del requisito de “necesidad” del gasto. Dicha interpretación estima que la falta de negligencia o culpa del contribuyente es un requisito implícito en el gasto necesario y, por tanto, deducible.

La licitud del gasto ha sido uno de los motivos para rechazar distintos tipos de gastos en virtud del principio de que nadie puede aprovecharse de su propio dolo o negligencia, tanto así, que es el propio SII quien, sin perjuicio de que la ley no lo menciona, estima que uno de los requisitos para que el gasto sea necesario para producir la renta, es que no tenga como causa la culpa leve o grave del contribuyente⁵⁶.

Lo importante a señalar es que este es el primer numeral del artículo 31 que hace mención a la negligencia del contribuyente como un requisito de un gasto especial deducible y justamente se menciona para no aceptar la deducibilidad de estos gastos en caso de que se pruebe la culpa, pero dado que lo esencial es que estos provengan de una responsabilidad objetiva, donde no tiene relevancia la negligencia del agente responsable o tercero civilmente responsable, el hecho de que se pruebe o no la negligencia no debiese ser un factor para no aceptar su deducibilidad, sobre todo porque este tipo de obligaciones se establece por temas de prevención a riesgos que son inherentes según el giro del contribuyente.

⁵⁵ Ibid, pp. 445.

⁵⁶ Servicio de Impuestos Internos. Circular N°53 de 10 de agosto de 2020. Imparte instrucciones sobre modificaciones introducidas al artículo 21 y 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta por el N° 11 y 13 del artículo segundo de la Ley N° 21.210, publicada en el Diario Oficial de 24 de febrero de 2020.

2.2. Inciso segundo del numeral 14 del artículo 31 de la LIR.

El inciso segundo del numeral analizado continua de la siguiente manera:

“Las cantidades que obtenga el contribuyente tras repetir en contra de los terceros responsables se agregará a la renta líquida del ejercicio en que se perciban. En estos casos, las sumas que pague el tercero responsable para reembolsar los desembolsos o descuentos a que se refiere este número, no serán aceptados como gasto deducible de la renta líquida imponible del tercero responsable, pero no se gravarán con el impuesto establecido en el artículo 21 de esta ley. Asimismo, pendientes las acciones de repetición en contra de los terceros responsables, los desembolsos o descuentos efectuados en cumplimiento de la obligación legal de compensar no constituirán un activo para efectos tributarios ni tendrán el tratamiento contemplado en el número 4 de este artículo. Si se determina la negligencia del contribuyente por autoridad competente, los desembolsos o descuentos pagados no serán aceptados como gasto deducible de la renta líquida imponible, pero no se gravarán con el impuesto establecido en el artículo 21 de esta ley.”

Este inciso contempla la figura de “la obligación a la deuda” en términos de responsabilidad civil, en donde el tercero civilmente responsable repite contra el agente directo del año.

Como se mencionó anteriormente, la ley implícitamente entiende que las obligaciones legales de compensar daños patrimoniales en general se establecen como un mecanismo de responsabilidad ajena, donde existen dos sujetos, primero el tercero civilmente responsable, y segundo el agente directo del daño. Las consecuencias que establece este inciso son propias del estatuto de responsabilidad aplicable.

Lo relevante de este inciso, para este trabajo, es la reiteración respecto que, determinada la negligencia del contribuyente por autoridad competente, estos gastos no serán deducibles de la RLI, así como tampoco lo será el pago que realice el agente directo del daño cuando se determine su responsabilidad como tercero. Aquí la ley explícitamente consagra el requisito de licitud del gasto, en tanto no se aceptará la deducción de gastos cuando exista responsabilidad civil por culpa, es decir, culpa o dolo en el actuar.

La ley señala que deberá determinarlo a autoridad competente. En este caso debemos entender que la autoridad competente es aquella que tiene competencia para determinar la negligencia o dolo, y sobre todo determinar la aplicación de un estatuto de responsabilidad por culpa, por lo que estrictamente

la única autoridad competente serán los Tribunales de Justicia, en virtud de sus facultades jurisdiccionales, son los únicos que pueden determinar la aplicación del derecho, en particular de instituciones como la culpa o el dolo.

El SII como órgano de la administración no tiene competencias jurisdiccionales para calificar un acto como ilícito, sobre todo para calificar de culposo o doloso el actuar del contribuyente, facultad que debe permanecer exclusivamente en los Tribunales de Justicia, quienes siempre serán el órgano competente para decidir de forma definitiva sobre la calificación subjetiva del gasto, al ser un factor netamente de derecho, sin poder el SII actuar fuera de la esfera de sus facultades.

CONCLUSIONES

Sin duda alguna la Ley N°21.2120 vino a solucionar y esclarecer distintas controversias existentes a la fecha en materia de gastos deducibles, sobre todo en la interpretación y aplicación del artículo 31 de la LIR, junto con consagrar expresamente situaciones que quedaban a criterio de la autoridad administrativa y los tribunales de justicia, como lo fue los gastos por obligaciones legales de compensar daños.

Sin perjuicio de lo anterior, del análisis realizado del inciso primero del numeral 14 del artículo 31 de la LIR se concluye que la redacción de la norma no solucionó todos los problemas de interpretación jurídica que pueden darse en la práctica tributaria, dado que no se concilio su redacción con los casos prácticos que esta quería consagrar y con la interpretación de estos casos dados por la jurisprudencia y doctrina nacional.

Actualmente la norma podría llegar a generar problemas a un nivel teórico y práctico. En primer lugar, el requisito que apela a que la obligación legal debe ser ordenada por una entidad fiscalizadora es un requisito que difícilmente se cumple en la práctica dado que los casos emblemáticos, y también aquellos casos consagrados como ejemplo por el SII en su Circular N°53 de 2020, no consagran la participación de la entidad fiscalizadora para la imposición de la obligación, generándose esta de pleno derecho ya que es ordenada por la ley. En segundo lugar, aún existen problemas interpretativos con la naturaleza jurídica de las obligaciones legales de compensar que consagra el numeral comentado, en tanto son compensaciones que derivan de una responsabilidad civil o administrativa y, por tanto, tienen un carácter indemnizatorio, o más bien son penalizaciones económicas automáticas que no responden a una responsabilidad civil ni administrativa. En tercer lugar y último lugar, este tipo de gastos por obligaciones legales de compensar que provienen, como se señaló en reiteradas ocasiones en el texto de la HDL de la reforma, de una responsabilidad objetiva, no debiese depender su deducibilidad como gasto del hecho que se pruebe o no la negligencia del contribuyente, dado que al ser una responsabilidad objetiva la negligencia no es parte de los elementos generadores de la obligación, incluso si se prueba su existencia.

Este nuevo numeral sin duda es un avance novedoso en temas de gastos deducibles y también aplicación del principio de capacidad contributiva en materia tributaria, pero su redacción actual genera los problemas evidenciados en este trabajo, los cuales no tienen una solución sencilla si interpretamos la norma dado que existe una fusión de materias, en tanto utiliza conceptos del derecho civil, administrativo y tributario, por lo que deberá priorizarse la interpretación más armónica con el ordenamiento en general pero acorde a los principios y normas en materia tributaria.

BIBLIOGRAFIA

DOCTRINA

Abeliuk Manasevich, René. (2009). Las obligaciones. Tomo I (5a. ed, actualizada.). Editorial Jurídica de Chile, Santiago.

Barros Bourie, Enrique. (2006). Tratado de responsabilidad extracontractual (1a. ed.). Editorial Jurídica de Chile.

Bonacic A., Cristián. (2020). Nuevos gastos de naturaleza medioambiental, responsabilidad social empresarial, compensaciones e indemnizaciones, incorporados por la Ley N° 21.210. Revista de Estudios Tributarios N°23, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.

Camacho Cepeda, Gladys. Las entidades administrativas fiscalizadoras y su rol de aseguramiento de mercados competitivos. Revista de Derecho Público, vol. 70, Estudios Derecho Administrativo, pp. 255.

Castillo Sapiains, Ariel. (2018). Gasto tributario por cumplimiento de obligaciones y pago de indemnizaciones. Anuario de Derecho Tributario, N°10, Universidad Diego Portales, Santiago de Chile.

Endress Gómez, Sergio. (). La necesidad del gasto tributario en la Constitución y la contabilidad. Santiago de Chile.

Escobar Ruiz, Jorge. (2004). Aspectos tributarios de las indemnizaciones de perjuicios. Revista de Derecho, Consejo de Defensa del Estado, diciembre 2004, N°12, Santiago de Chile.

Muñoz Moya, Pablo Ignacio. (2018). Las compensaciones por indisponibilidad de suministro y por déficit de generación energética en el marco del sistema y mercado eléctrico. Memoria de prueba para optar al Grado de Licenciado/a en Ciencias Jurídicas y Sociales, Departamento de Derecho Económico, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, Chile.

Román Cordero, Cristian. (2014). ¿Compensación por el hecho de otro? El caso de la interrupción o suspensión no autorizada del suministro eléctrico. Comentario de Jurisprudencia. Revista de Derecho Administrativo Económico, N° 19, julio-diciembre 2014, Santiago, Chile. pp. 165-180.

Román Cordero, Cristian. (2018). La sanción administrativa y las fronteras del derecho administrativo sancionador. Ius Publicum N° 40, Santiago, Chile.

Seguel Malagueño, Luis y Aguayo Gajardo, Octavio. (2022). Análisis de los criterios en sede administrativa y judicial sobre desembolsos compensatorios: el caso de las multas. Anuario de Derecho Tributario, N° 14, diciembre 2022, Universidad Diego Portales, Santiago de Chile.

Seguel Malagueño, Luis y Aguayo Gajardo, Octavio. (2021). Análisis de los criterios en sede administrativa y judicial sobre desembolsos compensatorios u originados en un contrato de transacción. Anuario de Derecho Tributario, N° 13, diciembre, Universidad Diego Portales, Santiago de Chile.

Tello Puerta, Fernando. (2014). Deducibilidad del Gasto Vinculado con los Desembolsos Incurridos Como Consecuencia de una Transacción Extrajudicial: ¿Estamos ante un Verdadero Acto de Liberalidad?., Revista Derecho & Sociedad, N° 43, pp. 29-36

Toledo Zúñiga, Patricia Andrea. (2020). Gastos necesarios para producir la renta. Una revisión a las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210. Reforma Tributaria 2020: Principales Cambios. Tirant lo blanch, Valencia.

Van Hasselt Garrido, Roberto y Vidal Chavarría, Vanesa. (2020). Tratamiento tributario de los gastos originados en los acuerdos entre partes. Memoria de prueba para optar al Grado de Licenciado/a en Ciencias Jurídicas y Sociales, Departamento de Derecho Económico, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, Chile

Valdivia, Javier. (2019). La interpretación administrativa y judicial del vocablo “gasto necesario” en el concepto de gasto del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta. Memoria de prueba para optar al Grado de Licenciado/a en Ciencias Jurídicas y Sociales, Departamento de Derecho Económico, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, Chile.

Vergara Soto, Andrés. (2020). Fundamentos constitucionales de la potestad fiscalizadora de la administración del estado. Revista de Derecho Administrativo Económico, N° 32, julio-diciembre, pp. 145-165.

Wahn Pleitez, Werner Raphael. Interpretaciones que amenazan al derecho tributario tendencias actuales y análisis crítico. Revista de Estudios Tributarios, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.

Yáñez Vergara, Marta y Zavala Espoz, José Antonio. (2021). Evolución del concepto de gasto necesario para producir la renta en la normativa tributaria chilena. Nuevo concepto de gasto necesario post reforma tributaria Ley N° 21.210, de 24 de febrero de 2020. Memoria de prueba para optar al Grado de Licenciado/a en Ciencias Jurídicas y Sociales, Departamento de Derecho Económico, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, Chile.

Streeter, Jorge. (1968). La Interpretación de la Ley Tributaria. Revista de Derecho Económico, N° 21-22, Universidad de Chile.

Jurisprudencia Administrativa. Ordinario N°2080, de 20.07.2016. Anuario De Derecho Tributario, N° 9, noviembre de 2017.

NORMATIVA NACIONAL

Servicio de Impuestos Internos. Circular N°53 de 10 de agosto de 2020. Imparte instrucciones sobre modificaciones introducidas al artículo 21 y 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta por el N° 11 y 13 del artículo segundo de la Ley N° 21.210, publicada en el Diario Oficial de 24 de febrero de 2020.

Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°2.491 de 06 de julio de 2005. No procede que las compañías eléctricas emitan notas de crédito por las rebajas efectuadas por concepto de compensaciones, producto de la interrupción o suspensión del suministro de energía eléctrica no autorizada en conformidad a la ley y a los reglamentos.

Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°490, de 12 de marzo de 2013. Tratamiento tributario de la compensación por interrupción o suspensión de servicios de distribución de electricidad, establecida en el artículo 16 b, de la Ley N° 18.410, de 1985.

Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°2.080 de 20 de julio de 2016. Tratamiento tributario de pagos compensatorios efectuados por empresa de distribución eléctrica, los cuales son de responsabilidad de terceros, según lo establecen resoluciones administrativas o judiciales.

Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°1.095 de 23 de abril de 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.

Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 1.269 de 29 de julio del año 2010. Tratamiento tributario del pago por parte de un colegio de primas de un seguro de vida, cuyo beneficiario es un alumno del mismo y que tiene por finalidad garantizar la continuidad de sus estudios en dicho colegio para el caso de fallecimiento de su sostenedor económico

Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°1.594, de 11 de abril de 2001, tratamiento tributario para la empresa respecto de la prima de seguro.

Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°1489 de 22 de agosto de 2014. Posibilidad de deducir primas de seguros tendientes a cubrir responsabilidad civil extracontractual como gasto necesario para producir la renta.

Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°871, de 06 de abril de 2016. Dedución como gasto necesario para producir la renta, de los desembolsos que efectúe una empresa de servicios sanitarios domiciliarios, por concepto de primas de un seguro de responsabilidad civil.

Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°1695 del 24 de septiembre del año 2012. Tratamiento tributario de las boletas de garantía.

Servicio de Impuestos Internos. Oficio 1391 del 21 de julio de 2020. Situación tributaria de intereses ordenados pagar por sentencia judicial, en juicio por infracción a la Ley N° 19.496.

Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°1056 del 26 de abril de año 2021. Tratamiento tributario de desembolsos por pago de indemnizaciones de perjuicios ordenadas en sentencias arbitrales

Servicio de Impuestos Internos. Oficio 355 del 20 de enero de 1994. Tratamiento tributario de indemnización que se indica frente a las normas del artículo 31 de la Ley de la Renta.

Ley N°18.410, “Crea la Superintendencia de Electricidad y Combustibles”, publicada en el Diario Oficial de fecha 22 de mayo de 1985.

Ley sobre Impuesto a la Renta, DL 824 de 1974.

Ley N°21.210, “Moderniza la legislación tributaria”, publicada en el Diario Oficial de fecha 24 de febrero de 2020.

Boletín 12.043-05, correspondiente a la Ley N°21.210, “Moderniza la legislación tributaria”, fecha de ingreso del Mensaje Presidencial de 23 de agosto de 2018.

Constitución Política de la República de Chile.

Código Civil de Chile.

Biblioteca del Congreso Nacional “Historia de la Ley N°21.210, Primer Trámite Constitucional: Cámara de Diputados” (2018) “Mensaje N°107-366” Recuperado de <https://www.bcn.cl/historiadela-ley/nc/historia-de-la-ley/7727/>

Biblioteca del Congreso Nacional “Historia de la Ley N°21.210, Segundo Trámite Constitucional: Senado” (2020) Sesión 94. Legislatura 367, Discusión General,” Recuperado de <https://www.bcn.cl/historiadela-ley/nc/historia-de-la-ley/7727/>

Comisión de Hacienda. (2023). Boletín N°15.170-05. Informe de la Comisión de Hacienda recaído en el proyecto de ley que establece reforma tributaria hacia un pacto fiscal por el desarrollo y la justicia social.

JURISPRUDENCIA CITADA

Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Los Lagos. “Sociedad Austral de Electricidad con SII”, RUC 15-9-0001561-2, RIT GR-12-00035-2015.

Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Los Lagos. “Empresa Eléctrica de la Frontera con SII”, RIT GR-12-00081-2013, RUC 13-9-0001660-8.

Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Los Lagos. “Sociedad Austral de Electricidad con SII”, GR-12-00082-2013, RUC 13-9-0001661-6.

Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Los Lagos. “Empresa Eléctrica de la Frontera con SII”, RIT GR-12-00006-2014, RUC 14-9-0000176-3.

Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Los Lagos. “Sociedad Austral de Electricidad con SII”, RIT GR-12-00035-2015, RUC 15-9-0001561-2.

Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Los Lagos. “Empresa Eléctrica de la Frontera con SII”, RIT GR-12-00006-2014

Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Los Lagos. “Empresa Eléctrica de la Frontera con SII”, RIT GR-12-00019-2020, RUC 20-9-0000838-5.

Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Los Lagos. “Empresa Eléctrica de la Frontera con SII”, RIT GR-12-00002-2021, RUC 20-9-0001047-K.

Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Los Lagos. “Empresa Eléctrica de la Frontera con SII”, RIT GR-12-00003-2021, RUC 20-9-0001048-8.

Corte Suprema, Rol N°19.825-2016, 07 de septiembre 2016, “Empresa Eléctrica de la Frontera con SII”.

Corte Suprema, Rol N°7.419-2016, 29 de diciembre de 2016, “Farmacias Ahumada con Servicio de Impuestos Internos”.

Corte Suprema, Rol N°18.483-2016, 09 de agosto 2017, “Sociedad Austral de Electricidad con SII”.

Corte Suprema, Rol N°27.536-2016, 07 de septiembre 2017, “Empresa Eléctrica de la Frontera con SII”.

Corte Suprema, Rol N°15.514-2017, 16 de octubre 2018, “Sociedad Austral de Electricidad con SII”.

Corte Suprema, Rol N°31.777-2017, 26 de septiembre 2019, “Empresa Eléctrica de la Frontera con SII”.