

# ANÁLISIS DE LOS CRITERIOS EN SEDE ADMINISTRATIVA Y JUDICIAL SOBRE DESEMBOLSOS COMPENSATORIOS U ORIGINADOS EN UN CONTRATO DE TRANSACCIÓN<sup>1</sup>

LUIS SEGUEL MALAGUEÑO<sup>2</sup> – OCTAVIO AGUAYO GAJARDO<sup>3</sup>

## RESUMEN

En el presente artículo se analizan si los criterios del SII y los tribunales de justicia en materia de transacciones, cláusula penal y compensaciones se ajustan a una adecuada interpretación de los Arts. 21 y 31 de la LIR, modificados recientemente por la Ley N°21.210 de 24 de febrero de 2020. Para ello, se describe la interpretación administrativa contenida en Oficios del SII y en sentencias firmes y ejecutoriadas de los TTA, de las Iltmas. Cortes de Apelaciones y la Excm. CS.

**PALABRAS CLAVES:** Interpretación Administrativa, Interpretación Judicial, Transacción, Cláusula Penal, Compensaciones.

## INTRODUCCIÓN

El desarrollo experimentado por nuestra economía durante las últimas décadas ha comprendido también el incremento en las relaciones contractuales, ya sean entre privados o entre privados y el Estado, actuando este último como una autoridad

---

<sup>1</sup> El presente artículo forma parte del trabajo de tesis, revisado, sistematizado y actualizado, que fuera presentado en el Magíster en Planificación y Gestión Tributaria de la Universidad de Santiago de Chile.

<sup>2</sup> Abogado, Universidad de Chile. Magíster en Planificación y Gestión Tributaria, Universidad de Santiago de Chile. Profesor del Magíster de Derecho Tributario de la Facultad de Derecho Universidad de Chile y del Diplomado en Litigación Tributaria de la Universidad Adolfo Ibáñez. Socio en KPMG. Correo electrónico: lseguel@derecho.uchile.cl.

<sup>3</sup> Abogado, Universidad de Chile. Diplomado en Análisis y Gestión Tributaria de la Universidad Adolfo Ibáñez y estudiante del Magíster en Tributación de la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile. Abogado en KPMG, Profesor por hora en la Facultad de Administración y Economía de la Universidad de Santiago de Chile y Coordinador Ejecutivo del Magíster en Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile. Correo electrónico: oaguayo@derecho.uchile.cl.

pública o como un ente privado. De igual manera, inevitablemente surgen un mayor número de controversias en la aplicación o interpretación de los contratos que las sustentan; incluso, algunas de ellas, son conocidas y resueltas por los tribunales de justicia.

Ejemplo de lo anterior lo encontramos en normativas que han debido ser adaptadas constantemente a la nueva realidad de estas relaciones jurídicas cambiantes y cada vez más complejas, ya sea para garantizar derechos, regular mecanismos de solución de conflictos o, bien, establecer formas de compensación ante la afectación de esos derechos, como lo son, a modo ejemplar, la Ley N°19.496 sobre Protección de los Derechos de los Consumidores, el Decreto Ley N° 211, del Min. de Economía, que fija normas para la Defensa de la Libre Competencia, el Decreto con Fuerza de Ley N° 1 de 1982, del Min. de Minería, que contiene la Ley General de Servicios Eléctricos, el Decreto con Fuerza de Ley N° 164 de 1991, del Min. de Obras Públicas, que contiene la Ley de Concesiones de Obras Públicas, así como muchos otros cuerpos legales que intentan regular las relaciones que nacen entre el Estado y las empresas, y entre éstas como proveedoras de bienes y servicios y los consumidores de los mismos.

En este contexto, en el que además ha aumentado la judicialización de las controversias entre particulares<sup>4</sup> con la consecuente sobrecarga de los tribunales ordinarios de justicia<sup>5</sup>, las legislaciones especiales muchas veces plantean alternativas a la judicialización de estos conflictos, implementando procedimientos de conciliación, mecanismos de acuerdo entre las empresas con el Fisco<sup>6</sup> y los consumidores, e incluso regulando formas de compensación objetivas cuando se ha sufrido menoscabo en algún derecho, independientemente de si dicho menoscabo tiene o no su origen en una actuación negligente del prestador de los bienes o servicios.

Lo anterior, por lo demás, no es muy distinto de las formas de solución de controversias que muchas veces, en ausencia de regla expresa, se fijan los mismos particulares en sus relaciones recíprocas, recurriendo a mecanismos alternativos de solución de conflictos como lo es el someterse a la decisión de árbitros<sup>7</sup>, establecer por anticipado cláusulas de valoración de perjuicios, o bien, enfrentados ante un

---

<sup>4</sup> Según información de la Corporación Administrativa del Poder Judicial, los ingresos de causas civiles tienen una tendencia al aumento cada año. Sólo en el año 2019 ingresaron 4.149.225 nuevas acciones judiciales de todas las materias en primera instancia (cobranza, familia, menores, laboral, penal) lo que excluye acciones judiciales tales como recursos de protección que ingresan directamente ante Cortes de Apelaciones. De ese total, 1.685.290 son acciones judiciales de materias civiles, atinentes a la discusión entre privados que es lo que nos ocupa en este estudio.

<sup>5</sup> Sociedad de Desarrollo Tecnológico, Universidad de Santiago de Chile, sin número de página.

<sup>6</sup> Por ejemplo, el Panel Técnico de Concesiones, creado por la Ley N°20.410 en el año 2010, reporta que ha participado en 40 discrepancias en el período 2015-2019. De igual forma, el Panel de Expertos de la Ley General de Servicios Eléctricos, órgano colegiado autónomo creado en el año 2004 por la Ley N°19.940, ha emitido 224 dictámenes desde el año 2004.

<sup>7</sup> Por ejemplo, la Cámara de Arbitraje y Mediación de Santiago mantiene públicas en su sitio web 205 sentencias.

litigio, renunciando a parte de sus pretensiones con el fin de lograr un acuerdo que no exija llegar a una sentencia judicial que pueda dejar a una o ambas partes aún más perjudicadas.

Estos acuerdos, que adoptan diferentes nombres –actas de conciliación, avenimiento, acuerdos plenos y suficientes, acuerdos reparatorios, etc.– el legislador los agrupa bajo el concepto de transacción, definido por nuestro CC. (Art. 2.446) como *“un contrato en que las partes terminan extrajudicialmente un litigio pendiente, o precaven un litigio eventual. No es transacción el acto que sólo consiste en la renuncia de un derecho que no se disputa”*. A esos acuerdos se suman otras modalidades ya mencionadas, como las cláusulas penales para valorar perjuicios de manera anticipada o la exigencia legal de compensaciones ante la interrupción en suministros de servicios.

Ahora bien, estos acuerdos y modalidades obligan a las empresas a incurrir en gastos o desembolsos para cumplirlos, los cuales son necesarios de clasificar desde el punto de vista tributario por los efectos que generan al momento de determinar su base imponible del IDPC, de acuerdo con la LIR.

Así, y conforme a las reglas generales contempladas en la LIR, el contribuyente efectuará la determinación de su base imponible y declarará el IDPC rebajando como gasto los pagos o desembolsos en cumplimiento del contrato de transacción que acordó, o de las compensaciones establecidas por ley o en cláusulas penales.

Previo a la dictación de la Ley N°21.210, publicada en el Diario Oficial el 24 de febrero de 2020, nuestro ordenamiento no contenía regulaciones específicas acerca del tratamiento tributario que debía aplicarse a las prestaciones que se originasen en controversias judiciales o en acuerdos para evitar tales controversias. Más aún, el SII, dentro de su potestad de interpretación administrativa de las normas tributarias, había establecido criterios restrictivos respecto de tales prestaciones.

Estos criterios de interpretación derivaban en fiscalizaciones en las que se debía si se encontraba conforme a derecho la declaración de un contribuyente que no aplicaba la tributación del Art. 21 de la LIR a un pago por concepto de transacciones judiciales, cláusulas penales, compensaciones y multas que las reconocía como gasto.

Muchos de estos procesos concluían en actuaciones terminales del SII (Liquidaciones de impuestos o Resoluciones denegatorias de devoluciones de impuestos) que fueron impugnadas por los contribuyentes mediante un reclamo judicial ante los TTA; e incluso, algunas de estas acciones llegaron a ser debatidas en nuestros tribunales superiores.

De esta manera, en el presente trabajo, se describen y analizan los criterios que tanto el SII como los tribunales de justicia han adoptado respecto a desembolsos originados en transacciones, cláusulas penales y compensaciones de leyes especiales, en la aplicación de los Arts. 21 y 31 de la LIR.

De igual forma, veremos las modificaciones introducidas por la Ley N°21.210 a los Arts. 21 y 31 de la LIR, las que, anticipando conclusiones, en buena medida obedecen a una reacción en contra de esas interpretaciones sostenidas por el SII y nuestros tribunales.

## I

## CONTEXTO NORMATIVO: ART. 31 DE LA LIR

La relevancia del Art. 31 de la LIR en nuestro ordenamiento es que regula los gastos deducibles. En su inc. primero establece los aspectos principales en materia de gastos, para luego, en los incisos siguientes, desarrollar una regulación mediante un catálogo más específico. El citado Art. tuvo importantes modificaciones con la Ley N°21.210.

En la Ley N°3.996 de 1924 y en el DL. N°755 de 1925 se estableció por primera vez en nuestra legislación tributaria el concepto de “necesario”. En este último, respecto a las entonces rentas de tercera categoría.

Siguiendo con esta breve historia del concepto, en la modificación de la Ley N°7.750 de 1944, se añade como condición de deducibilidad que los gastos se deben acreditar con documentos fehacientes. Años más tarde, con la Ley N°8.419 de 1946, se introdujo la idea de “gastos ordinarios y necesarios” además de un catálogo de gastos especiales.

Luego, la Ley N°15.564 de 1964, abandonó el concepto de gasto ordinario y así también se redujeron los impuestos de seis a dos categorías.

En la LIR, contenida en el Art. primero del DL. N°824 de 1974 y sus respectivas modificaciones, vigente hasta antes de la Ley N°21.210 se señalaba que: “*La renta líquida (...) se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el SII. No se deducirán los gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa (...) Especialmente procederá la deducción de los siguientes gastos, en cuanto se relacionen con el giro del negocio (...)*”.

De la disposición transcrita, se contemplaban una serie de requisitos para la deducción de gastos, los que deben mantener un vínculo tanto material como formal con el giro del contribuyente<sup>8</sup>.

Con la reciente Ley N°21.210, publicada el 24 de febrero de 2020, y con una entrada en vigencia diferida, se modificó de manera importante el inciso primero del Art. 31

---

<sup>8</sup> El vínculo material se explica bajo la idea que los gastos incurridos guardan estricta relación con el desarrollo de su giro comercial, en el contexto de su normal desarrollo de actividades con la finalidad de dar cumplimiento a su objeto social. A su vez, el vínculo formal se refiere a que los gastos incurridos cumplen a cabalidad con todos los requisitos establecidos en la LIR y los criterios impartidos por el Servicio de Impuestos Internos para ser deducidos como gastos del ejercicio.

En efecto, conforme al Art. 31 de la LIR, para que los gastos puedan ser deducidos de la Renta Líquida Imponible, deben cumplir con los siguientes requisitos: (a) los gastos no deben haber sido rebajados previamente, como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta, de acuerdo con el Art. 30 de la LIR; (b) que el contribuyente que lo deduce haya incurrido efectivamente en el gasto; esto es, que se encuentren pagados o adeudados al término del ejercicio; (c) que se acrediten o justifiquen fehacientemente ante el SII; y finalmente, (d) que los gastos se relacionen con el giro del negocio.

de la LIR. Como sabemos, esta materia es de iniciativa exclusiva del Presidente de la República, que en su Mensaje del Proyecto de Ley señaló el siguiente diagnóstico: *“Hemos constatado que en los últimos años y especialmente a raíz de la incorporación de la Norma General Antielusiva (“NGA”) el Servicio de alguna manera recrudeció el rechazo de gastos en la determinación de la renta líquida imponible, aplicando esta norma especial antielusión, de manera bastante extendida, y poniendo en tela de juicio o privando al contribuyente de la posibilidad de deducir gastos que resultan en interés del negocio de la empresa y que pese a no generar rentas de manera directa sí son necesarios para desarrollar el giro. Incluso las interpretaciones más estrictas llevaron a exigir a los contribuyentes que para deducir un gasto debía tratarse de un desembolso inevitable u obligatorio, casi indefectible, rechazando en general todos los gastos voluntarios, extraordinarios y que no generaran una renta correlativa”*<sup>9</sup>.

De esta manera, el Ejecutivo presentó una nueva definición de gasto deducible de la Renta siempre y cuando cumplierse con una serie de condiciones<sup>10</sup>. De manera adicional, en la búsqueda de un concepto que esté definido en la ley, que otorgue criterios más amplios, en el Mensaje original se propuso ampliar el catálogo de gastos especiales del Art. 31 de la LIR como, por ejemplo, la Responsabilidad Social Empresarial, Medioambiente y otros gastos asociados a la responsabilidad objetiva de los contribuyentes.

En la tramitación en la Comisión de Hacienda del Senado, en la ronda de exposiciones, el profesor Francisco Selamé expuso ante la Comisión, lo que consta en acta de la sesión del 30 de septiembre de 2019: *“(…) que cuando el legislador estableció una tributación especial para los gastos rechazados, pretendió evitar la elusión que permitía que la empresa se hiciera cargo de gastos que pertenecían, en realidad, a sus socios o accionistas. Gravar, en definitiva, los retiros encubiertos de los socios. Lamentablemente, sostuvo, tanto el SII como los tribunales de justicia le dieron una interpretación muy formal a esa normativa, sobre la base de la regla del Código Civil en virtud de la cual las palabras de la ley deben ser interpretadas de acuerdo a su sentido natural y obvio. Esto, en la práctica, suele ser asumido como la definición que entrega la Real Academia de la Lengua Española (RAE)”*<sup>11</sup>.

<sup>9</sup> Boletín 12.043-05, p. 15.

<sup>10</sup> (i) Se encuentren vinculados directa o indirectamente al desarrollo del giro, entendiendo por tal el que se realiza para el desarrollo de las operaciones o negocios de la empresa o el que se efectúa en el interés de la misma; incluyendo gastos ordinarios, extraordinarios, habituales, excepcionales, voluntarios u obligatorios; (ii) sean razonables en cuanto a su monto, atendidas las circunstancias particulares del caso; (iii) no hayan sido rebajados en virtud del Art. 30 de la LIR; (iv) se encuentren pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente; (v) tengan una causa lícita y no tengan su origen en comportamientos dolosos; y (vi) se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio, en caso de fiscalización, a través de los medios de prueba que corresponda conforme a la naturaleza de los respectivos desembolsos.

<sup>11</sup> A mayor abundamiento, el profesor Selamé añadió que al referirse que “necesario” en el sentido que da la RAE es imprescindible que no se puede eludir: *“El proyecto de ley que está conociendo el Senado, sin embargo, no cumple con este último objetivo, pues caracteriza al gasto necesario como aquel que tiene aptitud para generar una renta y apela a una casuística. Lo anterior, hizo ver, sigue dejando afuera diversos gastos y no termina por resolver la necesidad de contar con un concepto general [...] El proyecto de ley en estudio, reiteró, mantiene la idea general de que un gasto es necesario si tiene aptitud de generar renta. Aptitud que, por cierto, no tienen los gastos en favor de la comunidad*

De esta manera, como se discutió en dicha instancia, se compartieron las modificaciones a la definición de gastos deducibles, por cuanto se estableció que la interpretación fiscal era en exceso formalista, y no estaba dando cuenta de la protección de la simulación de retiros de utilidades como gasto.

Así, la redacción aprobada y promulgada fue la de la Comisión de Hacienda del Senado, fue: “*La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, **entendiendo por tales aquellos que tengan aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio, que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio***” (énfasis agregado).

El 29 de abril de 2020 el SII emitió la Circular N°32 “*Tratamiento tributario de gastos y donaciones asociados al brote mundial del virus de coronavirus-2 o COVID-19*”, que entró en vigencia con su publicación en el Diario Oficial el día 5 de mayo de 2020, oportunidad en la que analizó los gastos que las empresas realizan en torno a la pandemia.

Al respecto, a modo ejemplar, la autoridad fiscal indicó que se aceptarán los desembolsos incurridos en artículos de higiene, medicamentos, dispositivos médicos, ropas o equipos especiales, la contratación de servicios de sanitización o desinfección de instalaciones, cobertura de salud en general de las personas y familias, pago de pólizas de seguros, habilitaciones para trabajo remoto, entre otros.

Así, interpretando esta nueva disposición, son aquellos que tienen que ver con la mantención y desarrollo del giro de la empresa. Así, esta necesidad del gasto está definido por la Ley y se ve más flexible la interpretación a la disposición en torno al giro del contribuyente.

Luego de esta primera aproximación, el 10 de agosto de 2020, el SII emitió la Circular N°53, la que señaló: “*por regla general la “necesidad” del gasto deberá determinarse considerando, en los hechos, el giro del contribuyente o la actividad económica que realiza, entendiendo que son necesarios los desembolsos que tienen por objeto el desarrollo o la mantención del giro o actividad de la primera categoría, lo que comprende también la realización de nuevos proyectos o actividades económicas que se tenga interés en desarrollar*”<sup>12</sup>.

---

*en temas ambientales, las donaciones o las indemnizaciones voluntarias a los trabajadores. Al efecto, la iniciativa genera un catálogo de situaciones como las señaladas, a las cuales parece exagerado aplicar el tratamiento de los gastos rechazados, y las va liberando una a una. El problema, advirtió, es que nuevas situaciones similares que puedan aparecer en el futuro, pero distintas de las que ahora se busca validar, van a quedar sujetas a la más arriba señalada idea general, y por tanto sujetas al tratamiento de gastos rechazados”. (Historia de la Ley N°21.210, Biblioteca del Congreso Nacional).*

<sup>12</sup> A modo ejemplar, sujeto a las circunstancias de hecho de cada caso, indica la Circular los siguientes ítems de gastos: a) relacionados con proyectos empresariales que interese desarrollar en que existe una razonable vinculación entre el desembolso y la finalidad o propósito previsto por el contribuyente al momento de efectuar dicho desembolso, pero que si, en definitiva, ese propósito o finalidad se frustra, ello no torna en innecesario el gasto; b) que, si bien no tienen una vinculación directa con la obtención de rentas ni con el desarrollo de nuevos proyectos, igualmente dicen relación con la mantención de la actividad o negocio; c)

Conforme al inciso primero del Art. octavo transitorio de la Ley N°21.210, las modificaciones a la LIR contenidas en el Art. 2° de la Ley, entraron en vigencia a contar del 1 de enero de 2020, por lo que se aplican a los gastos pagados o adeudados a contar de dicha fecha, estando una serie de procesos aún en proceso de fiscalización o en etapa de juicios pendientes de sentencia con la normativa que señalaremos a continuación.

Para este artículo, es fundamental el estudio del nuevo numeral 14° del inc. cuarto del Art. 31 de la LIR<sup>13</sup>.

## II DESARROLLO

En este capítulo revisaremos tres temáticas relevantes en relación con las modificaciones de la Ley N°21.210: transacción, cláusula penal y compensación. En cada apartado, revisaremos la interpretación administrativa y la jurisprudencia judicial teniendo presente que existen antecedentes de hecho y fundamentos de derecho que, si bien no tienen un correlato exacto con los conceptos, sí su tratamiento tributario ha sido asimilado a nivel del análisis del SII, de los tribunales, y recientemente –mediante la Ley N°21.210– por la nueva redacción del Art. 21 y la incorporación del numeral 14 del inc. primero del Art. 31, ambos de la LIR.

---

en relación al desarrollo de cualquier actividad económica que apareje riesgos que les son propios o cuya materialización, en cierta medida, son parte del negocio. También aquellos relacionados a eventualidades o imprevistos cuya ocurrencia es transversal a las actividades económicas; d) destinados a propiciar un buen clima laboral cuyo origen es voluntario, sin una obligación contractual”.

<sup>13</sup> “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.

Las mismas reglas anteriores se aplicarán en caso que el contribuyente, sin mediar culpa infraccional de su parte, reponga o restituya un producto, o bonifique o devuelva cantidades pagadas, a sus clientes o usuarios en los términos de los artículos 19, 20 y 21 de la ley número 19.496. En estos casos, se considerarán como un menor ingreso del ejercicio en que se obtuvieron las cantidades pagadas y se agregarán a la renta líquida imponible del ejercicio en que efectúen la referida reposición, restitución, bonificación o devolución, y hasta el valor de reposición, tratándose de productos.

También constituyen gasto los desembolsos acordados entre partes no relacionadas que tengan como causa el cumplimiento de una transacción, judicial o extrajudicial, o el cumplimiento de una cláusula penal”.

## A. TRANSACCIÓN

El contrato de transacción está definido por el Art. 2.446 del CC.: como “*un contrato en que las partes terminan extrajudicialmente un litigio pendiente, o precaven un litigio eventual. No es transacción el acto que sólo consiste en la renuncia de un derecho que no es disputa*”<sup>14</sup>.

A su vez, el Art. 2.447 del mismo cuerpo legal exige que sólo puede transigir la persona capaz de disponer de los objetos comprendidos en la transacción, pues lógicamente sólo quien puede disponer de algo puede renunciar a eso mismo. Lo anterior debe ser complementado por el Art. 2.525 del CC. que establece que “*no vale la transacción sobre derechos ajenos o sobre derechos que no existen*”<sup>15</sup>.

Por otra parte, en los litigios en que fuera admisible este contrato civil, el CPC dispone de una regulación con variada terminología. Así, el inciso primero del Art. 262 ordena llamar a conciliación: “*En todo juicio civil, en que legalmente sea admisible la transacción, con excepción de los juicios o procedimientos especiales de que tratan los Títulos I, II, III, V y XVI del Libro III, una vez agotados los trámites de discusión y siempre que no se trate de los casos mencionados en el artículo 313, el juez llamará a las partes a conciliación y les propondrá personalmente bases de arreglo*”.

El Art. 263 ordena el Código de Enjuiciamiento que el juez trate de obtener avenimiento, indicando que “*El juez obrará como amigable componedor. Tratará de obtener un avenimiento total o parcial en el litigio. Las opiniones que emita no lo inhabilitan para seguir conociendo de la causa*”.

Luego, como lo señala el Art. 267 del mismo cuerpo normativo, de “*De la conciliación total o parcial se levantará acta, que consignará sólo las especificaciones del arreglo; la cual subscribirán el juez, las partes que lo deseen y el secretario, y se estimará como sentencia*”.

<sup>14</sup> En materia de Derecho Procesal la transacción puede ser un equivalente jurisdiccional, la que fue definida por el destacado jurista italiano Francesco Carnelutti, en su obra *Sistema de Derecho Procesal Civil*, como aquellos “*actos determinados por un interés ajeno al Estado, a los cuales se les reconoce, en ciertas condiciones, idoneidad para alcanzar la misma finalidad a que tiende la jurisdicción*” (Carnelutti, 1944). Sucintamente, debemos tener presente que la transacción es un equivalente jurisdiccional autocompositivo, bilateral y extrajudicial, en la que los sujetos procesales deben dar cuenta del acuerdo al Tribunal y, con su aprobación permite la solución de controversias, mediante el término de un litigio pendiente sin esperar que el proceso culmine o bien, precaviendo un eventual problema jurídico, en ambos casos, permitiendo una sustancial disminución de la contingencia para los contribuyentes.

<sup>15</sup> La naturaleza contractual de la transacción en materia civil ha sido ratificada extensamente por la jurisprudencia de la Exma. CS. Un ejemplo de aquello lo encontramos en la causa Rol 14.276-2014, caratulada “*Fisco de Chile con I. Municipalidad de Panguipulli y otros*”, que en su considerando sexto establece: “*(...) Como se observa esta norma expresamente refiere que aquella es un contrato, por lo que debe existir un concurso real de voluntades de dos o más personas que se obligan recíprocamente una en favor de la otra. De modo que, como acto jurídico bilateral, debe cumplir todos los requisitos previstos en nuestra legislación para su validez, entre los que se encuentra que aquel acuerdo de voluntades debe tener un objeto lícito*”. (Rol CS. N° 14.276-2014).



*ejecutoriada para todos los efectos legales*". Similar regulación existe en otros procedimientos en que se discuta materias transigibles<sup>16</sup>.

El contrato de transacción es de muy frecuente utilización en múltiples ámbitos de las actuaciones de las personas, en la vida civil y en el mundo de los negocios, entre privados o con intervención del Fisco u otras entidades públicas. De ahí la importancia de conocer de antemano sus efectos para las partes que intervienen, por ejemplo, en materia tributaria por las obligaciones que nacen o se extinguen mediante dicho contrato.

Muchas veces no se advierte a primera vista que estamos en presencia de un contrato de transacción, por la utilización de otros términos de uso más frecuente en ciertas áreas, como es el caso de *finiquito* en materia laboral, *término o cierre anticipado de contrato* en contratos de construcción o de ingeniería, *acuerdo comercial* en contratos de suministro, comisiones u otros similares, *avenimiento*, en materias civiles y de familia, etc. No obstante esos términos, siguen estando detrás de todos ellos elementos comunes como lo son un conflicto o potencial conflicto, la existencia de derechos o pretensiones disponibles por las partes, obligaciones o responsabilidades correlativas, y una renuncia o concesión recíproca en las mismas.

Esos elementos, particularmente el de la renuncia voluntaria a derechos o pretensiones, y el tratarse de un acuerdo entre partes sin una sentencia judicial de por medio que determine las prestaciones con carácter obligatorio, sumados a los aspectos de hecho que en cada caso es indispensable apreciar, han generado no pocas veces diferencias de criterio entre los contribuyentes y la administración tributaria al momento de determinar los efectos de esta clase de contratos, en especial con relación a los requisitos que tradicionalmente se han exigido a los gastos para ser aceptados como deducción para la base imponible del impuesto de primera categoría, entre ellos, el de necesidad entendida como obligatoria o indispensable.

En materia de Circulares y Oficios, en primer lugar, el Oficio N°3.884 de 28 de diciembre de 1995, referido al contrato de compraventa y cesión de acciones. Un contribuyente consultó un caso en que dos sociedades anónimas, ambas del giro de inversión, eran accionistas de una tercera sociedad anónima, de la cual enajenaron su participación a una empresa constructora que pagaría el precio de venta de la siguiente manera: una parte al contado y el saldo insoluto a plazo mediante la tradición de un terreno para desarrollar un proyecto inmobiliario.

Al verse imposibilitada la empresa constructora de dar cumplimiento a la obligación principal, esto es, el contrato de venta y la cesión de acciones para el pago oportuno y completo del precio, las partes celebraron por escritura pública un contrato de transacción en los términos del Art. 2.446 del CC.

---

<sup>16</sup> Por ejemplo, con una redacción muy similar, el Art. 453 del Código del Trabajo dispone que *"En la audiencia preparatoria se aplicarán las siguientes reglas:... 2) Terminada la etapa de discusión, el juez llamará a las partes a conciliación, a cuyo objeto deberá proponerles las bases para un posible acuerdo, sin que las opiniones que emita al efecto sean causal de inhabilitación" [...] "Producida la conciliación, sea ésta total o parcial, deberá dejarse constancia de ella en el acta respectiva, la que suscribirán el juez y las partes, estimándose lo conciliado como sentencia ejecutoriada para todos los efectos legales"*.

Del texto de la consulta del contribuyente, se colige que las sociedades que efectuaron dicha cesión devengaron en su favor el total del precio de la venta en el año en que ella se celebró. De esta manera, concluyó el SII que: *“Las citadas empresas vendedoras hasta la celebración del contrato de transacción tenían incorporado en su patrimonio un crédito, el cual por diversas circunstancias no se pagó oportunamente, celebrando luego un contrato del tipo antes indicado, en virtud del cual se pactan nuevas cláusulas para garantizar el pago del saldo insoluto de la operación de venta en cuestión”*<sup>17</sup>.

Un criterio similar al mencionado lo encontramos en la causa “Inmobiliaria e Inversiones Regionales SpA con Servicio de Impuestos Internos”, en las que el contribuyente reclamó en contra de Liquidaciones efectuadas por la autoridad fiscal por diferencias de IDPC del AT 2011. En ella, se estableció que la sociedad subdeclaró ingresos por la venta de tres propiedades en la comuna de Río Bueno, al no haber sido declarados en el período tributario correspondiente<sup>18</sup>.

Al conocer la causa, la Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago revocó la sentencia de primera instancia, con costas, estableciendo que el acto impugnado correspondía sólo al contrato de transacción de fecha 30 de marzo de 2010 por el que la sociedad reclamante había transferido tres predios a un tercero. Lo anterior, de acuerdo con el considerando tercero: *“que, de conformidad lo dispuesto en el artículo 2.446 del Código Civil, la transacción consiste en un contrato en virtud del cual las partes ponen fin a un litigio pendiente o precaven uno eventual, mediante la realización de concesiones recíprocas. En esta virtud envuelve actos de disposición patrimonial, la cual aparece claramente realizada respecto de estas enajenaciones, y tal como fue certificado mediante el respectivo formulario 2890 suscrito por el Notario Público ante el cual se firmó dicha escritura. Por esta razón, queda plenamente acreditada la operación que da origen al ingreso no declarado por el contribuyente”* (énfasis agregado)<sup>19</sup>.

<sup>17</sup> Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°3.885 de 1995. A mayor abundamiento, el citado Oficio establece que: *“analizados los términos del contrato de transacción celebrado entre las partes, no se desprende, en caso alguno, que las sumas percibidas por las acreedoras correspondan a una indemnización por daño emergente, ya que conforme a la definición de este concepto no ha ocurrido un daño en su patrimonio y, por lo tanto, tales cantidades no pueden quedar comprendidas en lo que dispone el N° 1 del Artículo 17 de la Ley de la Renta”*.

<sup>18</sup> Inmobiliaria e Inversiones Regionales SpA con SII, Dirección Regional Santiago Centro (2016). Un breve resumen de los hechos es el siguiente: (i) la sociedad reclamante compró a la sociedad “Faenadora del Sur S.A.” tres inmuebles en la comuna de Río Bueno; (ii) el mismo año, las sociedades “Feria de Ganaderos de Osorno S.A.”, “Tattersall Remates S.A.” y “Feria de los Agricultores S.A.”, en su calidad de acreedores de la sociedad “Faenadora del Sur S.A.”, en procedimiento de quiebra seguido ante el 22° Juzgado Civil de Santiago, interpusieron una acción de inoponibilidad en contra de la citada compraventa; (c) al año siguiente, para poner término a dicho proceso, la sociedad “Inmobiliaria e Inversiones Regionales SpA” celebra un contrato de transacción con la síndico y los acreedores de la masa deudora de “Faenadora del Sur S.A.”, en el que la primera se obligó a dar y transferir los tres inmuebles a la sociedad deudora, renunciando como concesión recíproca al pago de las costas de la demanda; y, (iv) finalmente, el 29 de abril de ese año, “Faenadora del Sur S.A.” enajenó a la sociedad los mismos inmuebles mediante Escritura Pública.

<sup>19</sup> Inmobiliaria e Inversiones Regionales SpA con SII, Dirección Regional Santiago Centro (2016).

De lo señalado, el tribunal de alzada estableció que el contribuyente no aportó prueba suficiente para acreditar la exactitud de su declaración ni los efectos económicos que atribuye a los contratos celebrados respecto de los tres inmuebles, lo que fue confirmado por la Excma. CS. en el fallo Rol 26.906-2015, cuyo considerando tercero resolvió: *“Que, cabe apuntar, que el arbitrio no discute ahora que la transacción celebrada en marzo de 2010 haya comprendido una enajenación de parte del reclamante de los tres inmuebles y, tal es así, que no cuestiona la falta o errónea aplicación del fallo de las normas que rigen la transacción, la compraventa o la tradición. Por lo demás, la sentencia de segundo grado en sus basamentos 2° y 3° establece que en virtud de la transacción se realiza una “transferencia” y “enajenación” de los tres predios. Entonces, el recurrente no controvierte que la reclamante enajenó en marzo de 2010 a un tercero los inmuebles en cuestión –en el marco de una transacción– ni que esa enajenación, de conllevar la obtención de un mayor valor y cumplir los demás extremos legales, pueda ser gravada con el Impuesto de Primera Categoría, sino que postula que los antecedentes aportados al juicio daban cuenta que el costo de la adquisición de los inmuebles, ocurrida en junio del año 2009, fue superior al valor asignado a esos inmuebles en la enajenación que comprendía la transacción de marzo de 2010 y, por ende, no existiría mayor valor conforme a los artículos 2 y 17 N° 8 letra b) de la Ley sobre Impuesto a la Renta que pudiera ser gravado con el Impuesto de Primera Categoría. Precisa el recurso que el inmueble Rol N° 122-25 se compró en \$25.000.000.- y se enajenó en \$7.562.703, el Rol N° 122-17 se compró en \$250.000.000 y se enajenó en \$87.744.649, y el Rol N° 122-3 se compró en \$25.000.000 y se enajenó en \$4.692.647”<sup>20</sup>.*

El voto de minoría fue del señor Ministro Carlos Künsemüller, quien estuvo por acoger el recurso y confirmar el fallo de primera instancia: *“(…) toda vez que la sentencia de segunda instancia no logra demostrar que el juez tributario a quo incurrió en error de derecho al sostener que los tres contratos de que se trata “implican un movimiento de bienes que no implica un aumento real de Patrimonio para la reclamante que pudiese ser considerado renta en los términos definidos por el artículo 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta”<sup>21</sup>.*

De este modo, y en esta situación muy especial, se desconoció el costo que generaba la enajenación contenida en la transacción, pero sí se le reconoció el ingreso asociado, declarando expresamente el considerando séptimo que la operación constituyó un incremento de patrimonio.

En segundo lugar, mediante Oficio N° 648 de 9 de abril de 2018, se solicitó el pronunciamiento del SII respecto al tratamiento tributario de los pagos de las sumas acordadas en conciliaciones que ponen término a un juicio, señalando que la autoridad fiscal que: *“(…) las indemnizaciones que, desde un punto de vista tributario, no*

<sup>20</sup> Inmobiliaria e Inversiones Regionales SpA con SII, Dirección Regional Santiago Centro (2016), considerando tercero: *“En contradicción a lo postulado por el recurrente, en parte alguna del fallo, sea de primera o de segunda instancia, se determina el costo de esos tres inmuebles, elemento indispensable para concluir que el precio de adquisición fue superior al de su enajenación como sostiene el arbitrio, lo anterior porque, como lo concluye la sentencia de segundo grado, el contribuyente no aportó “prueba suficiente para acreditar la exactitud de su declaración ni los efectos económicos que atribuye a los contratos celebrados respecto de inmueble de marras (...).”*

<sup>21</sup> *Ibíd.*

*puedan deducirse como gasto por no cumplir las condiciones o requisitos que permiten estimarlas devengadas o generadas en su ejercicio comercial, pasarán a constituir gasto para la empresa en el ejercicio en que la autoridad competente establezca el beneficio a favor del trabajador o en el ejercicio que dicha indemnización se pague, si esto sucede con antelación”<sup>22</sup>.*

De esta manera, debemos tener presente el tratamiento tributario de los equivalentes jurisdiccionales, lo cual no es sólo materia de juicios laborales, sino que, también están regulados en sede civil, y como trámite obligatorio desde la Ley N°21.039, en juicios de primera instancia en materia tributaria y aduanera.

Es relevante el criterio antes señalado por cuanto reconoce que dichos actos producen los efectos de una sentencia judicial, y como tal, el Acta donde se da cuenta del acuerdo debe cumplir con todas las formalidades, debiendo tener una consignación clara y explícita del asunto, materia y montos involucrados, por cuanto, en el proceso de fiscalización deberá demostrar que aquellos cumplen con los requisitos generales del gasto, esto es, con el giro de la empresa y ser necesarios para producir las rentas.

De esta manera, en su interpretación, se observa que el SII acepta que ciertos desembolsos que se establezcan en la Conciliación puedan tener un tratamiento de gasto aceptado, pero respecto a los no aceptados, remite a la normativa del Art. 21 de la LIR.

Cabe destacar que esto viene a ratificar el criterio del SII de que no todo pago establecido por un equivalente jurisdiccional es un gasto aceptado; es más, como hemos visto, el criterio es sumamente restrictivo.

Finalmente, en una fecha cercana a la aprobación de la Ley N°21.210, el Oficio N°3.128 de 27 de diciembre de 2019, se solicitó al SII que confirmase si corresponde o no a un gasto deducible de la renta el pago de una suma acordada en una transacción cuyo objetivo era poner término a un juicio ejecutivo, cuyos documentos fundantes eran títulos emitidos en el contexto de una estafa, la cual fue declarada mediante sentencia ejecutoriada de un tribunal en sede penal.

El análisis del SII se centró en el análisis del numeral 3° del Art. 31 de la LIR, por cuanto dicho Art. establece que pueden ser deducidas como gastos las “*pérdidas sufridas en el año comercial en cuestión provenientes de dichos ilícitos*”. A continuación, llegó a la conclusión que en este caso particular es posible deducir las pérdidas como gastos, por cuanto como se ha señalado anteriormente por la misma institución: “*el delito contra la propiedad debe haberse declarado por una sentencia judicial firme y ejecutoriada, indicando que la estafa, como ocurre en la consulta, sería un delito contra la propiedad [...] que el daño se determinó únicamente al momento en que la transacción, como equivalente jurisdiccional, determinó el monto actual y exigible de la deuda producto de la estafa [concluyendo que] (...) resulta efectivo que el desembolso incurrido con motivo del cumplimiento de la transacción debe considerarse un gasto deducible de la Renta líquida imponible*”<sup>23</sup>.

---

<sup>22</sup> Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 648 de 2018, punto II.3 que cita a la Circular N° 18 de 1976 de la misma entidad.

<sup>23</sup> Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°3.128 de 2019.

Es relevante el criterio de este Oficio por cuanto no sólo permite la deducción como gasto del pago originado en la transacción, sino también se destacan dos aspectos: el primero de ellos, reconoce el daño en la sociedad, el que debe ser acreditado previamente, siendo la transacción el que viene a determinarlo en cuanto a su naturaleza y oportunidad. El segundo elemento, como opinión personal de los autores, ya que el Oficio no lo expresa de manera explícita, es relevante la voluntad o participación del contribuyente en la conducta que es debatida judicialmente: en este caso, ya que la sociedad no participó de la estafa sino más bien fue una víctima de ella, sí puede reconocer como daño patrimonial el monto pagado en virtud de la transacción.

En este segundo elemento precisa la diferencia con las interpretaciones anteriores del SII, en las cuales –en forma discutible– el organismo estimó que la causa de los acuerdos contenidos en una transacción habría sido alguna conducta atribuible al contribuyente (y que dicha conducta habría sido ilícita, o al menos de mala fe).

Así las cosas, podemos apreciar que históricamente ha existido una interpretación administrativa restrictiva, ligada especialmente a la idea de “necesidad del gasto”, asimilándolo a algo obligatorio o inevitable, para no aceptar la deducción de gastos derivados de contratos de transacción. Es más, en aquellos casos en que se aceptaron dichos gastos, el razonamiento impuso como condición para aceptar los gastos pactados el que detrás de ellos existiese una disposición legal que los hiciese obligatorios para el deudor.

Este criterio restrictivo se ha trasladado a la sede judicial, en la cual no se ha estimado como prueba suficiente la existencia de una transacción extrajudicial. Así, nuestra jurisprudencia judicial y administrativa ha estimado por regla general que los pagos indemnizatorios no deben aceptarse como gastos para efectos de determinar el resultado tributario.

En ese mismo contexto, si el gasto vinculado con el cumplimiento de la transacción no resultaba aceptado, llevaba aparejado de forma automática la aplicación del Art. 21 de la LIR, como gasto rechazado afecto al impuesto único del inciso primero, lo que nos llevaba a la antigua crítica por la aplicación objetiva de esta norma de control.

Lo anterior resultaba contrario al sentido del contrato de transacción como mecanismo alternativo a la solución de controversias, pues si la transacción no tiene como base un acto del que pudiera derivarse responsabilidad civil para el contribuyente (reprochable en esta sede como ilegal), es decir, que no cumpla una función indemnizatoria por responsabilidad civil (o de otro tipo), entonces el gasto que se incurra producto de la misma debiese ser aceptado como gasto tributario en la medida que cumpla los requisitos generales que dispone el Art. 31 de la LIR, aceptando el cumplimiento de las obligaciones nacidas de dicho contrato sin cuestionar como “actos voluntarios” dicho acuerdo entre las partes.

En ese sentido, las modificaciones introducidas por la Ley N°21.210, vienen en solucionar en buena medida los problemas antes vistos, ya que el nuevo N° 14 del inciso cuarto del Art. 31 de la LIR acepta expresamente “los desembolsos acordados entre partes no relacionadas que tengan como causa el cumplimiento de una transacción”.

Ello, en el entendido que esas transacciones entre partes no relacionadas cumplan, respetando la naturaleza particular de este tipo de gastos, con los requisitos generales del inciso primero del Art. 31 de la LIR, desarrollo y la mantención del giro o actividad del contribuyente, descartando contingencias o precaviendo eventuales contiendas judiciales que, en definitiva, puedan irrogar mayores gastos.

En el caso de transacciones celebradas entre partes relacionadas, en los términos del Art. 8 N°17 del CT, no se encuentran cubiertos por la nueva norma, por lo que la aceptación de esos gastos exigirá demostrar el cumplimiento de los requisitos generales del inciso primero del Art. 31 de la LIR, lo que resulta más complejo, pues exigirá además demostrar la existencia de intereses contrapuestos que hicieron necesaria la celebración del contrato.

Así, en la medida en que la transacción no tenga como causa un acto ilegal o antirreglamentario del contribuyente, esto es, del que pudiera derivar eventualmente responsabilidad en su contra, se aceptará la deducción de estos gastos siempre y cuando cumplan con los requisitos del nuevo inciso primero del Art. 31 de la LIR. Esto último, como mencionamos, será lo más frecuente en el caso de operaciones entre partes no relacionadas, en la que no es frecuente que las partes reconozcan algún tipo de responsabilidad por los hechos y obligaciones que transan.

Finalmente, luego de las modificaciones al Art. 21 de la LIR introducidas por la Ley N°21.210, salvo que se demostrara que esos desembolsos han beneficiado a alguno de los vinculados con la empresa o sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, en los términos del inciso cuarto, aun cuando se concluyera que se trata de un gasto no aceptado en los términos del Art. 31 de la LIR, sólo correspondería agregar esos desembolsos a la base imponible del IDPC, sin ningún otro tipo de sanción o recargo, consecuencia que deja sin efecto las interpretaciones previas sostenidas por el SII y nuestros tribunales.

## *B. CLÁUSULA PENAL*

El Art. 1.535 del CC., en el Libro IV “De las Obligaciones en general y de los Contratos”, en el Título 11 “De las Obligaciones con Cláusula Penal”, define a la cláusula penal como una convención o contrato accesorio “*en que una persona, para asegurar el cumplimiento de una obligación, se sujeta a una pena, que consiste en dar o hacer algo en caso de no ejecutar o de retardar la obligación principal*”.

En ese sentido la cláusula penal es una especie de garantía, una caución para asegurar el cumplimiento de una obligación principal, previendo los efectos de su incumplimiento total o parcial, o su cumplimiento tardío, evitando de esta manera a la parte afectada por el retardo o incumplimiento de tener que probar la existencia de perjuicios para exigir un resarcimiento, y al que incurre en la conducta prevista por la cláusula le permite conocer de antemano los efectos de ésta.

Es por ello que la cláusula penal es uniformemente descrita como una evaluación convencional anticipada de perjuicios.

Si bien, por el sólo hecho de haberse producido el retardo o incumplimiento de la obligación podría alegarse que no ha nacido la obligación de indemnizar pactada

en la cláusula penal<sup>24</sup>, pues exigiría además que existiera responsabilidad del deudor por dicho incumplimiento, hay una serie de factores que vuelven más complejo ese análisis<sup>25</sup>.

Los factores anteriores tienen importancia, pues son frecuentes de encontrar en contratos de ingeniería, para la ejecución de obras o en contratos “EPC”<sup>26</sup>, vinculados con obras públicas o proyectos privados, precedidos o no de procesos de licitación, abiertos o cerrados, en los cuales se establecen por el propietario o usuario final de las obras una serie de plazos y condiciones de responsabilidad del constructor o adjudicatario, garantizados con boletas de garantía, seguros, u otras formas de caución que muchas veces son independientes del grado de diligencia empleado por el adjudicatario en la ejecución del encargo.

Estas cauciones y su ejecución, que para el adjudicatario significan financieramente un costo adicional y menor rentabilidad del proyecto, también han sido objeto de controversia entre la administración tributaria y los contribuyentes, al momento de determinar sus efectos en resultado desde un punto de vista tributario, como lo veremos más adelante.

Al respecto, el Oficio N°1695, de 24 de septiembre de 2010, se refiere a las sumas cobradas en virtud del incumplimiento de las obligaciones de una de las partes deben ser consideradas como un gasto rechazado.

El Oficio en cuestión comprende las consultas de empresas concesionarias del Sistema de Transporte Público de Santiago, actualmente conocido como Red Movilidad, en el que dichos contribuyentes consultaron al SII por el tratamiento tributario de boletas de garantías en los siguientes casos: primero, las sumas cobradas en virtud del incumplimiento de una de las partes, y, en segundo lugar, cuando dichas boletas tienen por objeto caucionar el cumplimiento de la obligación principal del contrato.

El primer caso corresponde al cobro de boletas de garantías efectuadas por el Min. de Transportes y Telecomunicaciones por el incumplimiento de contrato de una empresa concesionaria prestadora del servicio de transporte, por cuanto no inició las operaciones pactadas en la fecha estipulada.

---

<sup>24</sup> Para mayores detalles, véase Corral (2012).

<sup>25</sup> Sucintamente podemos señalar que: (a) en materia de responsabilidad contractual, acreditado el retardo o incumplimiento se presume la responsabilidad del deudor, de acuerdo con el Art. 1547 del Código Civil; (b) las partes pueden alterar las reglas de responsabilidad, por ejemplo haciendo al deudor responsable incluso de situaciones que podrían calificarse de caso fortuito o fuerza mayor, o de perjuicios que sin esa extensión de responsabilidad se considerarían indirectos y, por ende, no indemnizables; y, (c) estipulaciones de esa especie, especialmente para casos de mero retardo en el cumplimiento, pueden convertir a la responsabilidad del deudor en objetiva, independientemente del grado de diligencia empleado.

<sup>26</sup> “*Engineering, Procurement and Construction*” o contratos de “Ingeniería, Adquisiciones y Construcción”, en el que la empresa adjudicataria diseña la construcción e instalación, adquiere los equipos y materiales para ello y se lleva a cabo la ejecución de toda la obra. En definitiva, el contratista es el que tiene que velar por todas y cada una de las actividades llevadas a cabo en el proyecto, desde el diseño hasta la entrega al usuario final. A su vez el propietario o cliente paga un precio previamente acordado por todo el proyecto.

En su consulta, plantea el contribuyente que dichos gastos serían del giro del negocio, ya que el dejar dichas boletas es un requisito establecido en las bases de licitación, y por tanto, obligatorio para la adjudicación del contrato de prestación de servicios. Al respecto, luego del análisis del caso, el SII concluyó que: “(...) *por tratarse de una cantidad de dinero establecida a favor de la contraparte, por incumplimiento de una obligación contractual (...) sólo cabe concluir que su tratamiento debe ser el de un gasto rechazado, ya que el cobro de la boleta de garantía se ha efectuado ante el incumplimiento y no constituye un gasto necesario e inevitable en los términos requeridos para aceptar su deducción, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso primero del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta*”<sup>27</sup>.

Prosiguió el análisis con énfasis en el contrato inicial y en la actuación del Min. de Transportes y Telecomunicaciones: “*la circunstancia que la sanción pecuniaria reconozca su origen en la voluntad de las partes expresada en el contrato, ello de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 1545 del Código Civil, no altera el criterio establecido por este Servicio respecto de la no aceptación como un gasto para producir la renta de las cantidades pagadas por concepto de multas*”<sup>28</sup>.

Así, además de no aceptar el gasto, el SII concluyó ante esta consulta que el tratamiento tributario correcto correspondía al de gravar con el impuesto del inciso tercero del Art. 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta: “*porque aun cuando la multa en cuestión cede en beneficio del Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones, este último organismo no actúa para estos efectos en el ejercicio de potestades sancionatorias conferidas por ley, sino en carácter de parte de un contrato*”<sup>29</sup>.

Por su parte, respecto del segundo caso, correspondiente a las boletas de garantía que caucionan una obligación principal, aquella es una cláusula del contrato de prestación de servicios de comercialización, en la que el pago debe ser garantizado mediante una boleta de garantía o póliza de garantía de ejecución inmediata, que cumple la función que ambas partes se garantizan recíprocamente las obligaciones de compensación que estipulan los señalados contratos.

De allí, que a diferencia del caso anterior, al garantizar los pagos que resulten del procedimiento de compensación semanal que establece el propio contrato, estimó el Servicio que al caucionar las obligaciones contractuales, no tenían el tratamiento tributario de las multas por incumplimiento.

Con posterioridad, mediante el Oficio N°561, de 15 de marzo de 2017, el SII se pronunció respecto de la tributación, de acuerdo con Art. 21 de la LIR, que afectaría a un contribuyente contratista del Min. de Obras Públicas por sumas pagas a título de multas derivado del incumplimiento de obligaciones establecidas en contrato de obra pública fiscal<sup>30</sup>.

<sup>27</sup> Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°1.695 de 2010.

<sup>28</sup> *Ibíd.*

<sup>29</sup> *Ibíd.*

<sup>30</sup> El contribuyente –aparentemente durante un proceso de fiscalización, puesto que en el dictamen se exponen tanto la postura del contribuyente como la de la Dirección Regional– aportó la sentencia ejecutoriada de la Iltm. Corte de Apelaciones de Santiago, Rol 4539-2014 caratulada “Constructora Ecopsa S.A. con Servicio de Impuestos Internos”, para argumentar



El análisis del Oficio profundizó en el concepto de “multa fiscal”, no definido en nuestra legislación *para efectos impositivos*, señalando que en conformidad a lo estipulado en el CT. y la Ley Orgánica del SII, corresponde al SII fijar su alcance de acuerdo con las normas de interpretación del CC.<sup>31</sup>

De tal manera, concluyó la autoridad tributaria, que: *“cuando el fundamento que origina una multa aplicada por un organismo Estatal es un incumplimiento contractual y no una infracción legal o reglamentaria, no reviste la naturaleza jurídica de una multa fiscal como sanción administrativa; por lo que más bien se trata de una consecuencia jurídica de una situación expresamente prevista en las bases y en el contrato, lo que no implica el ejercicio del ius puniendi o potestad sancionatoria del Estado, no estando por consiguiente comprendida en la norma de excepción contenida en la primera parte, del inciso 2°, del artículo 21, de la LIR”*<sup>32</sup>.

En su Oficio, el SII rechazó esta interpretación basándose en el efecto relativo de las sentencias y en los Dictámenes N°65.788 de 2014 y N°1.765 de 2015 de la CGR.

El primero de ellos da cuenta de la impugnación de una cláusula del convenio marco por parte de un interesado. Así, según el órgano contralor, se debe considerar en su análisis: *“las estipulaciones contractuales que contienen multas asociadas al incumplimiento de las obligaciones convencionales tienen el carácter de cláusula penal, la que se encuentra definida por el Código Civil en su artículo 1535 (...) disposición que se aplica supletoriamente a las contrataciones regidas por la ley N° 19.886 (...)”*<sup>33</sup>.

En ese orden, el segundo Dictamen profundizó en la imputabilidad, el caso fortuito y fuerza mayor en el cumplimiento de los contratos: *“Pues bien, de los antecedentes tenidos a la vista, consta que el recurrente no ha negado la existencia del retardo en el cumplimiento de sus obligaciones contractuales y tampoco ha alegado alguna causal de caso fortuito o fuerza mayor al respecto, sino que simplemente manifiesta que por un hecho que le es imputable (haber vendido su stock de productos) no se encontraba en condiciones de cumplir con lo ofertado. Consecuente con lo anterior, al haberse configurado el incumplimiento contractual previsto en el convenio respectivo, resultó procedente la aplicación de la multa de que se trata, cuestión que, por lo demás, resultaba obligatoria para la autoridad en virtud del resguardo de los intereses fiscales (...)”*<sup>34</sup>.

---

que las multas pagadas al Fisco constituyen una sanción pecuniaria personal y no un gasto rechazado. Por otra parte, la Dirección Regional argumenta que dichas multas no son un gasto necesario para producir la renta, por cuanto pudieron ser evitadas mediante un actuar diligente del agente.

<sup>31</sup> Servicio de Impuestos Internos (2017), Oficio N°561. Así, señala que la expresión “multas pagadas al fisco”, *“(…) debe interpretarse considerando que aquella norma es una excepción a la regla general que establece, en cuanto a que las sumas que no tienen el carácter de gastos necesarios y que correspondan a cantidades representativas de desembolsos de dinero están afectas al impuesto único que contempla, por lo que debe interpretarse en su genuino sentido jurídico para efectos tributarios, y no de acuerdo a la designación o nombre que se dé a dichas cantidades en los instrumentos o bases correspondientes”*.

<sup>32</sup> *Ibid.*

<sup>33</sup> Contraloría General de la República, Dictamen N°65.788 de 2014.

<sup>34</sup> Contraloría General de la República, Dictamen N°1.765 de 2015.

A continuación, se refirió a la aplicación de multas por el retardo en el cumplimiento de las obligaciones contractuales de un proveedor que no alegó una causal de caso fortuito o fuerza mayor, en el siguiente sentido: “(...) *el fundamento que origina las multas es un incumplimiento contractual y no una infracción, por lo que no revisten la naturaleza de una sanción administrativa, sino de cláusulas penales que amparadas en el artículo 1.535 del Código Civil, las bases y el respectivo contrato, no implican el ejercicio del ius puniendi o potestad sancionatoria del Estado*”<sup>35</sup>.

Con estos argumentos el SII, entonces, confirmó finalmente que las multas pagadas al Min. de Obras Públicas constituyen un gasto no aceptado para efectos del Art. 31 de la LIR y afectos además a la tributación del Art. 21 del mismo cuerpo legal.

Ahora bien, en la sentencia de la Excma. CS. Rol N°97.771-2016, caratulada “Consortio Magallanes con SII”, de 25 de septiembre de 2018, se analizó un reclamo tributario del contribuyente en contra una Liquidación emitida por el SII por el cobro de multas efectuado por el Min. de Obras Públicas, por concepto de incumplimientos en el contrato de concesión de obra pública relacionadas con el Aeropuerto Presidente Carlos Ibáñez del Campo de Punta Arenas.

En criterio del SII, en dicho contrato de concesión de obra de servicio público, el Min. no actuó en su calidad de autoridad, sino que, como una contraparte que hizo exigible lo estipulado en el contrato en virtud del principio de la autonomía de la voluntad del Art. 1.545 del CC.<sup>36</sup>.

La sociedad reclamante expresó que el problema dice relación con la naturaleza jurídica de la multa, y en su criterio, el tratamiento tributario correcto es de gasto rechazado sin aplicación del impuesto único del Art. 21 de la LIR, basado precisamente en su inc. segundo.

En primera instancia, el TTA de la Región de Magallanes y Antártica Chilena, falló a favor del contribuyente al establecer que dichas multas sólo se pudieron aplicar debido al incumplimiento de lo establecido en el respectivo contrato de concesión de obra pública, los cuales nacen precisamente del acuerdo de voluntades de las partes.

Luego del análisis de los hechos y de la historia de la ley, estableció el Tribunal de primera instancia en su considerando décimo cuarto: “*Que, en este orden de ideas, se puede ya concluir que el término ‘multas’, que emplea el legislador en el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, no lo hace en una significación estricta, esto es no lo emplea*

---

<sup>35</sup> *Ibíd.*

<sup>36</sup> *Sostiene la Liquidación, citada en las páginas 3 y 4 de la sentencia de primera instancia, que: “Ahora bien, las circunstancias que la sanción pecuniaria tenga su origen en la voluntad de las partes expresadas en el contrato, ello de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 1545 del Código Civil, no altera el carácter de gasto necesario para producir la renta de las cantidades pagadas por concepto de multas (...) en la especie la multa pagada al Ministerio de Obras Públicas es un desembolso establecido a favor de dicho Ministerio en su carácter de contraparte de un contrato por el incumplimiento de una obligación contractual, por lo que su tratamiento debe ser el de gasto rechazado afecto a la tributación del referido artículo 21 (...)”.* Consortio Aeroportuario de Magallanes S.A. con Servicio de Impuestos Internos (2018).

*como sinónimo de sanción administrativa por infracción a un reglamento o la ley, sino de una manera más omnicompreensiva, sin distinguir si se trata de una sanción como causa de una infracción en el marco de un contrato en que es parte el Estado, o bien por la transgresión de una norma de aplicación general. Que, no es ajeno para el legislador ocupar vocablos o términos en un sentido más amplio que en su uso habitual, y así a modo de ejemplo tenemos la compraventa en el I.V.A., y así el vocablo “multas” se ha empleado en el derecho común entendido como pena o sanción, para el evento de un incumplimiento de una obligación pactada (...)*<sup>37</sup>.

Con posterioridad, el tribunal de alzada confirmó el fallo del tribunal *a quo*. El SII interpuso recurso de casación en el fondo el que fuese rechazado por nuestro máximo tribunal por cuanto a su entender lo relevante del caso de marras no es si la multa es a beneficio fiscal ni tampoco lo sería la distinción realizada por el contribuyente a efectos de librarse del impuesto del Art. 21 en cuestión al no emanar aquella del *ius puniendi*, sino que, de acuerdo con el considerando noveno: “*Que, por otra parte, independiente de la calificación jurídica que se otorgue a un contrato de concesión de obra pública –cuyo es el caso– las sanciones impuestas en función de aquel no dan cuenta de una contratación puramente civil donde existe una cláusula penal que se ejecuta contra el concesionario, sino que da cuenta, más bien, de una modalidad o forma a través de la cual se incorpora la participación de privados en la satisfacción de necesidades públicas, por consiguiente, la sanción contractual se impone, en definitiva, en ejercicio de potestades públicas, lo que se demuestra en la especie por el hecho que las citadas multas se contienen en un acto administrativo, esto es, la Resolución Exenta N° 3850 de la Dirección General de Obras Públicas de fecha 26 de septiembre de 2011*”<sup>38</sup>.

De esta manera, concluyó que el Min. de Obras Públicas actuó como contraparte en el contrato de concesión en su carácter de autoridad para satisfacer necesidades colectivas, por lo que las multas establecidas para el evento de incumplimientos se encuentran expresamente exceptuadas del impuesto único del Art. 21 de la LIR.

Del análisis de lo anterior podemos indicar que el SII tenía un criterio uniforme con anterioridad a la Ley N° 21.210: los pagos relacionados por responsabilidad contractual no constituyen gasto aceptado tributariamente por cuanto no son desembolsos inevitables ni están vinculados a la producción de renta.

De igual forma, el SII interpreta que este tipo de desembolsos se encuentran gravados con la tributación del Art. 21 de la LIR aun cuando el beneficiario del monto contractualmente acordado como indemnización sea un organismo público, no aplicando la liberación que existe al pago de intereses, reajustes y multas al Fisco. Su fundamento es que los organismos –en los casos vistos, de Obras Públicas y Transportes y Telecomunicaciones– no actuaron como tales en el ejercicio de sus potestades.

---

<sup>37</sup> *Ibíd.*

<sup>38</sup> Consorcio Aeroportuario de Magallanes S.A. con Servicio de Impuestos Internos (2018).

A nuestro entender, esta interpretación resulta poco apropiada al sentido con el que es usada la cláusula penal en los contratos de construcción, para la ejecución de obras públicas, contratos EPC y similares, en los que suele incorporarse como un factor de compensación por el simple retraso de los plazos acordados, aún sin mediar culpa o dolo en el contratista, mediante el cual las partes valoran anticipadamente riesgos propios y de ordinaria frecuencia en esta clase de negocios.

Por otra parte, en esta materia, nuestros tribunales han establecido un criterio distinto respecto al Art. 21 de la LIR ya que han considerado al Estado como una sola entidad, liberando de la aplicación de este impuesto único a las partidas no aceptadas por el Art. 31 de la LIR, por la vía de asimilar estos desembolsos al concepto de “multa” empleado por el inciso segundo del Art. 21 de la LIR.

Esto última interpretación constituye un intento de los tribunales para mantener la consistencia en su propia interpretación que, usualmente, sostuvieron del Art. 21 de la LIR como una norma objetiva, intentando corregirla en estos casos por el evidente resultado injusto de un doble pago en favor del Fisco, en una especie de enriquecimiento injusto, al percibir el pago de la cláusula penal y luego pretender obtener el pago de un impuesto sobre ese mismo desembolso.

Los criterios anteriores se ven claramente alterados por el nuevo N°14 del inciso cuarto del Art. 31 de la LIR, introducido por la Ley N°21.210, que al igual que en el caso de los desembolsos con origen en un contrato de transacción establece expresamente que *“también constituyen gastos los desembolsos acordados entre las partes no relacionadas que tengan como causa (...) el cumplimiento de una cláusula penal”*.

Luego de esta modificación se deberán aceptar necesarios los desembolsos que tengan su origen en esta clase de acuerdos entre partes no relacionadas, en los términos del Art. 8 N°17 del Código Tributario, en la medida que –interpretándolos de acuerdo con la naturaleza de esta clase de pagos– cumplan también con los requisitos generales del inciso primero del Art. 31 de la LIR. Ello, dado que, tal como mencionamos, esta clase de convenciones accesorias están destinadas a cubrir en forma anticipada los riesgos propios de ciertos contratos, como es el caso de contratos de construcción de obras complejas o de larga ejecución, evitando de esta forma la judicialización de conflictos en aquellos contratos donde este tipo de cláusulas son usuales, precisamente porque su introducción disminuye los costos de transacción para las partes.

Finalmente, para el Art. 21 de la LIR los criterios de interpretación vistos se ven también alterados con las modificaciones de la Ley N°21.210, pues aún en el caso de no calificarse como gastos necesarios para producir la renta–por ejemplo si la convención no tiene relación con operaciones del giro– su único efecto sería el de constituir un agregado a la base imponible del IDPC, sin otro recargo o sanción, salvo que se demostrase la existencia de un beneficio en favor de alguno de los vinculados con la empresa o sus propietarios, comuneros, socios o accionista, en los términos del inciso cuarto del Art. 21 de la LIR.

### C. COMPENSACIONES

En este caso no nos referimos estrictamente al modo de extinguir las obligaciones definido en el Art. 1.655 del CC.<sup>39</sup> cuando dos personas son recíprocamente acreedoras y deudoras entre sí, sino a la obligación de restituir o indemnizar a que se refieren algunas normas de protección de consumidores o usuarios de servicios regulados.

Este tipo de normas las encontramos, por ejemplo, en el procedimiento voluntario para protección del interés colectivo o difuso de los consumidores, en los Arts. 54 H y siguientes de la Ley N°19.496 sobre Protección de los Derechos de los Consumidores, pero con mayor claridad aún en el Art. 16 B de la Ley N°18.410, Orgánica de la Superintendencia de Electricidad y Combustibles<sup>40</sup>.

Ambas normas, aunque con distintos motivos, se fundan en la búsqueda de otorgar protección a los consumidores o usuarios de servicios eléctricos, respectivamente, frente a potenciales abusos o deficiencias en la entrega de un bien o servicio por un proveedor, en una relación jurídica en la cual los usuarios o consumidores, considerados individualmente, se encuentran en una posición de desequilibrio o con mayores dificultades para hacer efectivos sus derechos, lo cual es suplido por el legislador mediante mecanismos de corrección en el funcionamiento de los respectivos mercados.

En el caso de la Ley N°19.496, mediante la modificación de la Ley N°21.081, de 13 de septiembre de 2018<sup>41</sup>, se introdujo un nuevo procedimiento voluntario para la protección del interés colectivo o difuso de los consumidores, en el cual el Servicio Nacional del Consumidor (SERNAC) actúa como instancia de mediación entre el proveedor y una o más asociaciones de consumidores, con el objeto de lograr una solución expedita, completa y transparente a los conflictos entre proveedores y consumidores actuando de manera colectiva.

En el caso de los servicios de suministro de energía eléctrica, el Art. 16 B de la Ley N°18.410, incorporado por la Ley N°19.613 de 8 de junio de 1999<sup>42</sup>, estableció un

---

<sup>39</sup> El Art. 1.655 del Código de Bello lo define en los siguientes términos: “*Cuando dos personas son deudoras una de otra, se opera entre ellas una compensación que extingue ambas deudas, del modo y en los casos van a explicarse*”.

<sup>40</sup> Debemos tener presente que el citado artículo está regulado en el Título IV “Sanciones”, del cuerpo legal que crea la Superintendencia de Electricidad y Combustibles y regula el proceso de distribución eléctrica.

<sup>41</sup> En el Mensaje del Ejecutivo que acompañó al Proyecto de Ley al Congreso, de 2 de junio de 2014, se expuso como motivo para las modificaciones, entre otras, que: “*El núcleo del proyecto consiste en procurar una protección de los derechos de los consumidores más moderna, ágil y eficiente. De esta manera, se propone la introducción de modificaciones que tienen por objeto generar los incentivos adecuados a fin de que los conflictos que afectan a una gran cantidad de ciudadanos en el tráfico económico se resuelvan dentro de plazos razonables. Una mejor protección de los derechos de los consumidores es un tema gravitante para el presente y el futuro de Chile. Los mercados necesitan de reglas claras y de organismos que las ejecuten eficazmente, a fin de generar confianza en la ciudadanía y además reprimir severamente a quienes, quebrantando dicha confianza, cometan abusos que afectan a cada uno de los chilenos*”.

<sup>42</sup> De acuerdo con el Mensaje del Ejecutivo de la Ley N° 19.613, de 15 de diciembre de 1998, propuesto en un contexto de sequía y con un retraso en la puesta en operaciones de algunas

sistema de compensaciones obligatorias a cargo de los concesionarios de los servicios de distribución ante una interrupción o suspensión del suministro de energía eléctrica no autorizada que afecte total o parcialmente una o más áreas de distribución. Lo anterior fue incorporado en favor de los usuarios sujetos a regulación de precios con un monto equivalente al duplo del valor de la energía no suministrada durante la interrupción o suspensión del servicio, valorizada a su costo de racionamiento.

Este sistema de compensación es inmediato ya que por exigencia de la legislación sectorial se deben abonar al usuario en la facturación más próxima o en aquellas que determine la Superintendencia de Electricidad y Combustibles, independientemente del eventual derecho que asista al concesionario para repetir en contra de terceros responsables.

Como se aprecia estamos en presencia de un caso en que la ley exige que se realice la compensación aun cuando no se haya determinado alguna clase de responsabilidad por parte del concesionario de distribución. Es por ello que no resulta sencillo calificar este tipo de compensaciones como una sanción, sino que, se acerca más bien a una especie de indemnización objetiva, pues procede inmediatamente, ya sea que exista o no negligencia por parte del proveedor del servicio<sup>43</sup>.

En esos factores estriba la dificultad que esta norma ha generado para conciliar las posiciones de los contribuyentes y autoridad administrativa al momento de determinar los efectos de estas compensaciones como menor ingreso o gasto tributario para el concesionario de distribución, cuestión que ha derivado en controversias entre unos y otros sobre este tema<sup>44</sup>.

---

centrales térmicas que debían integrarse al sistema, lo que obligó a imponer racionamientos en el suministro de energía.

Además, por lo que se calificaba en ese entonces como falta de adecuada información de los proveedores de servicios y coordinación del Centro Económico de Despacho de Carga (“CDEC”), el país había estado experimentando en diversas interrupciones imprevistas del suministro de electricidad, los que *“han implicado un costo enorme para la sociedad toda, tanto para la población como para el sector industrial y productivo en general, cuya compensación por las empresas deficitarias, de la forma que ordena la ley y el decreto de racionamiento, no aparece clara en este momento”*.

<sup>43</sup> Sin perjuicio que eventualmente, en el caso de carecer completamente de responsabilidad, podría tener derecho a repetir contra los terceros responsables de la falla causada en el suministro de energía, o, por el contrario, en caso de determinarse su responsabilidad, quedase expuesto a la aplicación de sanciones o de responder por indemnizaciones adicionales.

<sup>44</sup> Una norma similar de compensación a usuarios finales, para otros servicios eléctricos distintos de la concesión de distribución, la encontramos del D.F.L. N°1 de 1982, el Min. de Minería, Ley General de Servicios Eléctricos, que en su Art. 72-20 modificado por la Ley N°20.936, de 20 de julio de 2016, dispone lo siguiente: *“Compensaciones por indisponibilidad de suministro. Sin perjuicio de las sanciones que corresponda, todo evento o falla, ocurrido en instalaciones eléctricas que no están destinadas a prestar el servicio público de distribución, que provoque indisponibilidad de suministro a usuarios finales, que no se encuentre autorizado en conformidad a la ley o los reglamentos, y que se encuentre fuera de los estándares que se establezca en las Normas Técnicas a que hace referencia el artículo 72°-19, dará lugar a las compensaciones que señala este artículo. En el caso de los usuarios finales sometidos a regulación de precios, la compensación corresponderá al equivalente de la energía no suministrada durante ese evento, valorizada a quince veces la tarifa de energía vigente durante la*

En esta materia, en primer lugar, el Oficio N°2.491 de 6 de julio de 2005, se refiere a las compensaciones pagadas por interrupción de suministro eléctrico, las que de acuerdo con el Art. 16 B de la Ley N° 18.410 no constituyen gasto aceptado en los términos del Art. 31 de la LIR. El análisis del SII fue el siguiente: “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 inexecución 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 inexecución de una obligación*”<sup>45</sup>.

Así, de acuerdo con el citado Oficio, esta compensación opera como un equivalente a una evaluación anticipada de perjuicios establecida en la ley, concluyendo que no cumplen con el requisito de ser necesarios para producir la renta, ya que, pese a que se consideran obligatorias para las empresas, “no se trata de desembolsos usuales en que deben incurrir este tipo de empresas para producir sus rentas”<sup>46</sup>.

Con posterioridad, el Oficio N°490 de 2013 agregó algunos elementos a la discusión: (i) respondiendo a la consulta de si estas compensaciones en vez de gasto pueden contabilizarse como activo contra los terceros que hayan tenido responsabilidad en el hecho, el SII interpretó que no es posible ya que no existiría “una inversión efectiva en la adquisición de un derecho o privilegio” y, (ii) a diferencia del Oficio anterior, esta vez el SII expresamente agregó la tributación del Art. 21 de la LIR a este tipo de compensaciones “ya que se encuentran comprendidas dentro de aquellas partidas señaladas en el N° 1 del artículo 33 de la LIR”.

---

*indisponibilidad de suministro, sujeta a los valores máximos a compensar establecidos en el presente artículo. En el caso de usuarios no sometidos a regulación de precios, la compensación corresponderá al equivalente de la energía no suministrada durante ese evento, valorizada a quince veces la componente de energía del precio medio de mercado establecido en el informe técnico definitivo del precio de nudo de corto plazo vigente durante dicho evento, sujeta a los valores máximos a compensar establecidos en el presente artículo. Para estos efectos, se entenderá por componente de energía del precio medio de mercado el precio medio de mercado a que se refiere el artículo 167° descontada la componente de potencia del precio medio básico definida en el artículo 168°. Con todo, no procederá el pago de la compensación que regula este artículo, en caso que el cliente contemple en sus contratos de suministros cláusulas especiales en relación a la materia que regula este artículo”.*

<sup>45</sup> Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°2.491 de 2005.

<sup>46</sup> *Ibíd.*

Luego, el Oficio N°2.080 de 2016 ratificó ambas interpretaciones del Oficio N°490 de 2013, agregando que el derecho a repetir contra los terceros no podría considerarse como activo ya que se trataría de un derecho personal contra el tercero responsable de la falla. Sólo se podría –en criterio del SII– en caso de que hubiere una resolución judicial o administrativa que establezca dicha responsabilidad, y permitiendo su deducción sólo si se agotan los medios de cobro de conformidad al Art. 31 N°4 LIR.

En cuanto a la aplicación del Art. 21 indicó: *“La suspensión o interrupción del servicio eléctrico determina la obligación de la concesionaria de distribución de efectuar una inmediata compensación a los usuarios. Esta compensación es un gasto que no resulta necesario para producir la renta pues no cumple con los requisitos del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y además, al tratarse de una cantidad representativa de desembolsos de dinero, se encuentra gravada con el impuesto del artículo 21 de la LIR”*<sup>47</sup>.

Recientemente, en el Oficio N°1.095 de 23 de abril de 2019, citando un Ordinario de la Superintendencia de Electricidad y Combustibles y una sentencia de la CS. a favor del Fisco, ratificó lo antes señalado.

En materia jurisdiccional el tema de las compensaciones en materia eléctrica es de larga data. El problema para analizar es la vinculación que existe entre el concepto de gasto necesario de la LIR, antes de las modificaciones de la Ley N°21.210, y la calificación jurídica del pago del Art. 16 letra B de la Ley N°18.410, que regula las compensaciones a la que tienen derechos los administrados, sujetos a regulación de precios, ante la interrupción o suspensión no autorizada del suministro eléctrico.

Para un mejor desarrollo, revisaremos los argumentos de cada una de las sentencias en orden cronológico, para luego, analizar los criterios empleados teniendo presente la incorporación del nuevo numeral 14° del inciso primero del Art. 31 de la LIR.

**a) “Sociedad Austral de Electricidad con SII”, Causa Rol N°18.483-2016 Excma. CS.**

El SII de la Región de los Lagos emitió Liquidaciones al contribuyente por concepto de compensaciones pagadas a los usuarios debido a la interrupción no autorizada del servicio eléctrico.

Tanto el TTA de Los Lagos como la Iltma. Corte de Apelaciones de Puerto Montt acogieron la reclamación interpuesta por el contribuyente<sup>48</sup>. Esta última fue casada en el fondo por el SII, al igual que en las siguientes causas que veremos, basado en que el pago efectuado a título de compensación no es obligatorio ni necesario para la producción de la renta.

<sup>47</sup> Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°2.080 de 2016.

<sup>48</sup> Lo anterior es resumido por el considerando cuarto de la sentencia Rol N°18.483-2016 de la Excma. CS.: *“Que, considerando los hechos antes reseñados, los sentenciadores de alzada confirmaron lo resuelto por el a quo, que acogió el reclamo señalando que las compensaciones pagadas por la empresa no tienen el carácter de multas, de manera que considerando la naturaleza del giro del negocio al cual se dedica, su carácter obligatorio y su origen, tienen el carácter de responsabilidad, por lo que se concluye que quedan dentro del concepto de gasto necesario para producir la renta y, por tanto, su deducción resulta tributariamente admisible”*. En “Sociedad Austral de Electricidad con Servicio de Impuestos Internos” (2017).



En votación dividida, nuestro máximo tribunal rechazó el recurso de casación en el fondo del Fisco señalando que los motivos del recurso interpuesto no coinciden con los elementos centrales determinados por los tribunales de instancia<sup>49</sup>.

Por su parte, en el considerando cuarto del voto de minoría de los ministros Brito y Juica, se estableció: *“Que conforme lo expuesto, no es efectivo lo sostenido en estrados por la defensa de la reclamante, en el sentido que ha debido efectuar por hechos fortuitos o no atribuibles a su parte tales desembolsos, toda vez que nada de eso se ha demostrado ya que sólo se han acreditado los referidos pagos, en circunstancias que la verificación de su presupuesto –esto es, el hecho que genera la obligación de compensar– ha podido ser atribuible a la contribuyente o a terceros, tener carácter doloso o culposo, o ser fortuitos, caracteres indispensables para aceptar lo pretendido en autos, esto es, que se trata de un gasto vinculado con su giro a título de necesario para producir renta, calificativo que los disidentes no advierten en modo alguno”*<sup>50</sup>.

**b) “Empresa Eléctrica de la Frontera con SII”, Causa Rol N°19.825-2016 Excma. CS.**

En segunda instancia, la Iltma. Corte de Apelaciones de Puerto Montt resolvió que las compensaciones no tienen el carácter de multas, por lo que, a su entender, dichos pagos corresponden al cumplimiento de una obligación provenientes de una responsabilidad objetiva, y por ello, ineludibles en relación con su giro.

Nuestro máximo tribunal, en fallo de 7 de septiembre de 2017, acogió la casación en el fondo interpuesta por el SII, revocando con ello las decisiones de instancia basado en el tenor literal de lo que se entiende por gasto necesario para producir la renta. De esta manera, de la definición restrictiva del concepto, estableció que el contribuyente no acreditó sus requisitos, en especial, la necesidad del desembolso y el giro del contribuyente.

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<sup>51</sup>.

<sup>49</sup> El considerando sexto de la causa estableció: *“Que, hecho el análisis propuesto precedentemente, aparece que el recurso no podrá prosperar, toda vez que impugna la concurrencia de los requisitos indispensables para admitir la solicitud de devolución por concepto de pagos provisionales por utilidades absorbidas sustentada en la determinación de la pérdida tributaria que hiciera la reclamante, y que tiene su origen en los ajustes monetarios realizados con ocasión de la fusión descrita en los motivos que preceden y en la contabilización de gastos cuyo carácter de necesario rebate. Sin embargo, de la exposición de motivos del recurso aparece que, por una parte, omite hacerse cargo de los presuntos yerros cometidos al desestimar la concurrencia de error en la interpretación de las normas según las cuales los procesos de ajuste efectuados por la reclamante fueron calificados conforme a derecho; y, por otra, prescinde de los presupuestos fácticos tenidos en consideración para fallar como se ha hecho y que han sido reseñados en el motivo tercero”*. “Sociedad Austral de Electricidad con Servicio de Impuestos Internos” (2017).

<sup>50</sup> “Sociedad Austral de Electricidad con Servicio de Impuestos Internos” (2017).

<sup>51</sup> A mayor abundamiento, el considerando décimo de la referida sentencia: *“que, por lo demás, el carácter de la referida norma no ha sido definitivamente zanjado por la doctrina especializada, siendo dable destacar que un sector de ella le atribuye la calidad de mecanismo de prevención, disuasor de conductas negligentes e inductor como reforzamiento de la prevención general, con plena independencia de las referidas responsabilidades, que opera sin perjuicio de la responsabilidad civil / indemnización y de la*

En su considerando noveno estableció nuestro máximo tribunal: “*Sin embargo, el análisis de la normativa aplicable (artículo 16 B de la Ley 18.410) permite concluir en primer lugar, que ella consagra un sistema de resarcimiento en favor del cliente o usuario sujeto a regulación de precios, de modo tal que la razón de su establecimiento ha sido la consideración de la importancia del bien distribuido para la población en general, previo a determinar si tal suspensión del suministro ha sido consecuencia de un caso fortuito, fuerza mayor o imputable al hecho propio de la concesionaria o terceros (...)*”<sup>52</sup>.

De esta manera, para nuestro máximo tribunal, el Art. 16 B de la ley sectorial consagra un sistema de resarcimiento en favor del cliente o usuario sujeto a regulación de precios, previo a determinar si tal suspensión del suministro ha sido consecuencia de un caso fortuito, fuerza mayor o imputable al hecho propio de la concesionaria o de terceros.

Así, al no existir en el proceso antecedente alguno que respalde lo sostenido por la defensa de la reclamante en el sentido que ha debido efectuar por hechos fortuitos o no atribuibles a su parte tales desembolsos, los distintos pagos realizados distan de ser suficientes para concluir que su monto es necesario para producir la renta.

En el voto de minoría, los Ministros Künsemüller y Cisternas, manifestaron su intención de rechazar el recurso de casación en el fondo ya que, de los antecedentes expuestos, concluyen que los pagos sí se configuraron como obligatorios para el contribuyente teniendo presente lo siguiente: (i) la consideración de las compensaciones a todo evento en caso de interrupción no autorizada del suministro eléctrico, (ii) su falta de vinculación con “las sanciones que correspondan” y (iii) su innegable conexión con el giro de la solicitante, permiten descartar que su carácter sea sancionatorio o meramente resarcitorio; siendo con ello un gasto necesario para producir la renta.

**c) “Sociedad Austral de Electricidad con SII”, Causa Rol N°15.514-2017 Excma. CS.**

Tanto el Tribunal Tributario y Aduanero de Los Lagos como la ltma. Corte de Apelaciones de Puerto Montt, acogieron la reclamación interpuesta por el contribuyente: “*(...) las compensaciones pagadas por la empresa no pueden ser calificadas como multas, de manera que considerando la naturaleza del giro del negocio al cual se dedica, su carácter obligatorio y su origen, se enmarcan dentro de su responsabilidad objetiva, por lo que se concluye que quedan dentro del concepto de gasto necesario para producir la renta y, por tanto, su deducción resulta tributariamente admisible*”<sup>53</sup>.

De dicha sentencia, el SII interpuso un recurso de casación en el fondo basado en que la obligatoriedad del pago a título de compensación no implicaba la necesidad del gasto para producir la renta, por cuanto, a su juicio: “*(...) el artículo 31 inciso 1° no asimila su necesidad a una mera obligación contractual o legal, sino a lo indispensable del*

---

*responsabilidad administrativa, dispuesto por el legislador con el manifiesto fin de evitar la suspensión o interrupción del suministro eléctrico (...)*”. En Empresa Eléctrica de la Frontera con Servicio de Impuestos Internos (2017).

<sup>52</sup> Empresa Eléctrica de la Frontera con Servicio de Impuestos Internos (2017).

<sup>53</sup> Sociedad Austral de Electricidad con Servicio de Impuestos Internos (2017).

*desembolso para la producción de la renta, todo ello en el marco del giro desarrollado por la contribuyente*<sup>54</sup>.

Así, podemos resumir la posición de la autoridad fiscal de la siguiente manera: el pago impuesto por el ente regulador da cuenta de un hecho culposo del contribuyente, por cuanto, al someterse de manera imprudente, dicho desembolso no cumpliría con los requisitos para ser aceptados, Más aún, dicho pago no se relaciona con el giro de la empresa ni menos trae dicho desembolso, un ingreso aparejado.

Por su parte, la defensa en sede jurisdiccional del contribuyente consistió en alegar que el gasto fue consecuencia del cumplimiento de una obligación legal, esto es, de la regulación sectorial, distando en su origen de una ilicitud en su conducta, sino que, su cumplimiento es precisamente consecuencia de una responsabilidad objetiva.

En el fallo, la Excma. CS. enfatizó en la regulación sectorial, por cuanto *“establece la compensación que tiene lugar en favor del usuario sujeto a regulación de precios, ante la interrupción o suspensión no autorizada del suministro eléctrico, indicando la norma en comento la forma de cálculo que tal resarcimiento debe tener. Asimismo, dicha disposición prescribe que tales compensaciones tienen lugar ‘sin perjuicio de las sanciones que correspondan’, e ‘independientemente del derecho que asista al concesionario para repetir en contra de terceros responsables’*”<sup>55</sup>.

Nuestro máximo tribunal, nuevamente en voto dividido, esta vez rechazó el recurso de casación en el fondo del SII, conforme a los siguientes argumentos:

- i. Las compensaciones tienen lugar *“sin perjuicio de las sanciones que correspondan”, e “independientemente del derecho que asista al concesionario [para repetir]”*.
- ii. De conformidad al significado del vocablo “necesario” contenido en el inciso primero del Art. 31 de la LIR, los gastos corresponden a dicha acepción aun cuando un determinado gasto no genere de modo directo utilidades o excedentes constitutivos de renta. En la medida que diga relación con las operaciones que debe llevar adelante un contribuyente, ha de calificarse como necesario para producir la renta.
- iii. Así, (i) la obligatoriedad de la compensación develada en el hecho que ésta se configura a todo evento en caso de interrupción no autorizada del suministro eléctrico, (ii) la falta de vinculación con “las sanciones que correspondan” y (iii) la innegable conexión con el giro de la compañía, permiten descartar que su carácter sea sancionatorio o meramente resarcitorio.

Por su parte, el voto de minoría señaló los mismos argumentos que rechazaban la calificación de necesario de los gastos, sosteniendo que la empresa no demostró que los desembolsos fueron efectuados por hechos fortuitos o no atribuibles a su parte, presupuesto –a su juicio– indispensable para aceptar que el pago de la compensación se trata de un gasto vinculado con su giro a título de necesario para producir renta, como se aprecia en el considerando cuarto

<sup>54</sup> Sociedad Austral de Electricidad con Servicio de Impuestos Internos (2018), considerando primero.

<sup>55</sup> Sociedad Austral de Electricidad con Servicio de Impuestos Internos (2018), considerando sexto.

del voto de minoría: “*Que conforme lo expuesto, al no haber sido demostrado durante la sustanciación del proceso por la contribuyente que los desembolsos debió efectuarlos por hechos fortuitos o no atribuibles a su parte, toda vez que nada de eso se ha justificado ya que sólo se han acreditado los referidos pagos, en circunstancias que la verificación de su presupuesto –esto es, el hecho que genera la obligación de compensar– ha podido ser atribuible a la contribuyente o a terceros, tener carácter doloso o culposo, o ser fortuitos, caracteres indispensables para aceptar lo pretendido en autos, esto es, que se trata de un gasto vinculado con su giro a título de necesario para producir renta, calificativo que los disidentes no advierten en modo alguno*”<sup>56</sup>.

**d) “Sociedad Austral de Electricidad con SII”, Causa Rol N°31.777-2017, Excma. CS.**

Finalmente, el 26 de septiembre de 2019, la Excma. CS. acogió la posición del SII en base a los argumentos antes expuestos, siendo fundamental en su argumentación, la necesidad del desembolso en relación con el giro de la sociedad y el carácter obligatorio de las compensaciones.

En su considerando undécimo, la Excma. CS. estableció que: “*En esas condiciones, aparece que los hechos del proceso, vale decir, los distintos pagos realizados por tales conceptos distan de ser suficientes para concluir que su monto es necesario para producir la renta. En efecto, una determinación como esa debe partir de una piedra angular, cual es que la suma pagada lo haya sido a título de interrupción no autorizada del suministro eléctrico no imputable a la contribuyente o, mejor dicho, atribuible a terceros o a hechos de la naturaleza, y no del carácter objetivo de tal obligación, como lo han concluido equivocadamente los jueces del fondo (...)*”<sup>57</sup>.

Así también, debemos considerar que en el tiempo intermedio, se publicó el Oficio N° 1.095, de 23 de abril de 2019, que ratificó el criterio de los Oficios N°490 de 2013, N°2.080 de 2016 y N°2.491 de 2005, citados para tal efecto por la autoridad fiscal, estableciendo que: “*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%*”<sup>58</sup>.

Por tanto, podemos indicar que las interpretaciones administrativas del SII establecen un criterio uniforme en esta materia, en sus Oficios N°2.491 de 2005, N°490 de 2013, N°2.080 de 2016 y N°1.095 de 2019, al concluir que la compensación del Art. 16 B de la Ley N°18.410, independiente si la responsabilidad por la falla del suministro fue de la compañía distribuidora obligada por ley a efectuar la compensación, o si dicha responsabilidad fue de terceros, en tanto no conlleva correlativamente un ingreso, no constituye un gasto necesario para producir la renta, ello en conformidad a lo expresado en los Arts. 29 al 33 de la LIR, por lo tanto deben ser agregadas a la base imponible del IDPC, en conformidad a lo dispuesto por la letra g), del N°1, del Art. 33 de la LIR.

<sup>56</sup> Sociedad Austral de Electricidad con Servicio de Impuestos Internos (2017).

<sup>57</sup> Sociedad Austral de Electricidad con Servicio de Impuestos Internos (2019).

<sup>58</sup> Sociedad Austral de Electricidad con Servicio de Impuestos Internos (2019).

Dichas partidas, de acuerdo con las mismas interpretaciones, al tratarse de cantidades representativas de desembolsos de dinero, queda comprendida en las partidas del numeral i), del inciso primero del Art. 21 de la LIR, y por ello queda sujeta la empresa de distribución de energía eléctrica al Impuesto Único de 40%.

Agregan esas interpretaciones que en el evento de que se emita un Dictamen de la Superintendencia de Electricidad y Combustibles, organismo técnico, que responsabilice a un tercero del corte o suspensión de energía eléctrica, la compensación efectuada a los usuarios por la empresa distribuidora, desde el punto de vista tributario deviene en un activo cuenta por cobrar, y la empresa distribuidora podrá rectificar la declaración de impuestos en que declaró y pagó el impuesto del Art. 21 de la LIR, solicitando su devolución y reconociendo la existencia de una cuenta por cobrar. Esa cuenta por cobrar seguirá las reglas establecidas en el N°4 del artículo 31 de la LIR, esto es, si el deudor no paga, podría ser castigada si se agotan prudencialmente los medios de cobro, cumpliendo con los requisitos establecidos por el Servicio en Circular N°24 de 2008<sup>59</sup>.

Finalmente, concluye el SII que el pago efectuado por los terceros responsables a la empresa distribuidora constituye un gasto rechazado afecto a la tributación del inciso 1° del Art. 21 de la LIR, independientemente de su forma de contabilización.

En estas interpretaciones administrativas vemos de manera más patente los efectos que los excesos de una determinada posición pueden generar en el tratamiento tributario de ciertas obligaciones, en este caso legales, para los contribuyentes.

Ello, pues el SII, sin considerar que la obligación de compensar las interrupciones de suministro es una exigencia legal para las empresas de distribución de energía eléctrica, que forma parte de los riesgos de su negocio, concluye que dichas compensaciones constituyen un gasto rechazado afecto al Art. 21 de la LIR, pues “no conlleva correlativamente un ingreso”, desvinculando sin fundamentación dichas compensaciones obligatorias de los ingresos que las distribuidoras obtienen precisamente por las tarifas a que tienen derecho por adscribir a ese mismo sistema de concesiones que establece las compensaciones.

Aún más, el SII concluye que esa forma de tributación resulta independiente de si la responsabilidad por la falla del suministro fue de la compañía distribuidora obligada por ley a efectuar la compensación, o si dicha responsabilidad fue de terceros, y sin perjuicio que posteriormente esa Compañía pudiese solicitar la devolución de esos impuestos pagados si la Superintendencia determinare formalmente responsabilidad de terceros.

Claramente acá vemos una interpretación que se aparta de una serie de principios vistos en relación con los gastos por indemnizaciones, pues afirma abiertamente que el gasto no puede ser aceptado incluso en presencia de una prestación obligatoria por

---

<sup>59</sup> En este punto debemos tener presente las modificaciones de la Ley N°21.210 y la Resolución N°121 de 2020 (“Establece rangos de porcentajes aplicables a créditos vencidos y procedimiento y registro tributario de castigo de deudas incobrables, conforme a lo dispuesto en el Art. 31 inciso 4°, N°4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta”) del Servicio de Impuestos Internos.

ley y con ausencia de responsabilidad de quien debió incurrir en él, interpretación que resulta poco justificable.

No obstante lo anterior, nuestra jurisprudencia tampoco ha contribuido a aclarar el correcto sentido de las normas mencionadas, pues en los casos estudiados vinculados con esta materia de compensaciones eléctricas, todos similares en los hechos, el criterio jurisprudencial ha variado según la composición de la Sala que resolvió la materia, de la siguiente forma:

Fecha sentencia	Rol ECS	Resultado recurso de casación interpuesto por el SII	Voto favorable ministros sres.	Voto minoritario ministros sres.
9 agosto 2017	18.483-2016 (Sociedad Austral de Electricidad)	Rechazo casación SII	Sr. Künsemuller Sr. Cisternas Sra. Etcheberry (ai)	Sr. Juica Sr. Brito
7 septiembre 2017	19.825-2016 (Empresa Eléctrica de la Frontera)	Acoge casación SII	Sr. Juica Sr. Brito Sr. Dahm	Sr. Künsemuller Sr. Cisternas
16 octubre 2018	15.514-2017 (Sociedad Austral de Electricidad)	Rechazo casación SII	Sr. Dolmestch Sr. Barra (ai) Sra. Gajardo (ai)	Sr. Dahm Sr. Valderrama
26 septiembre 2019	31.777-2017 (Sociedad Austral de Electricidad)	Acoge casación SII	Sr. Dolmestch Sr. Valderrama Sr. Dahm	Sr. Künsemuller Sr. Cisternas

En conclusión, en la mayor parte de los casos nuestra Excm. CS. confirmó el criterio de interpretación sostenido por el SII, concluyendo en el único caso en sentido contrario –en votación dividida– que esta clase de compensaciones constituían un gasto necesario para producir la renta, pues correspondían a desembolsos obligatorios ordenados por ley, sin vinculación con sanciones imputables a la empresa de distribución y con una innegable conexión con el giro de la compañía.

Lo anteriormente expuesto urgía hacer modificaciones que dieran seguridad en cuanto a la forma correcta de interpretar las normas aludidas, cuestión que el Mensaje que acompañó al proyecto de la Ley N°21.210 deja ver claramente cuando señala dentro de sus fundamentos: *“Hemos constatado que en los últimos años y especialmente a raíz de la incorporación de la Norma General Antielusiva (“NGA”) el Servicio de alguna manera recrudesció el rechazo de gastos en la determinación de la renta líquida imponible, aplicando esta norma especial antielusión, de manera bastante extendida, y poniendo en tela de juicio o privando al contribuyente de la posibilidad de deducir gastos que resultan en interés del negocio de la empresa y que pese a no generar rentas de manera directa sí son necesarios para desarrollar*

*el giro. Incluso las interpretaciones más estrictas llevaron a exigir a los contribuyentes que para deducir un gasto debía tratarse de un desembolso inevitable u obligatorio, casi indefectible, rechazando en general todos los gastos voluntarios, extraordinarios y que no generaran una renta correlativa. (...) Adicionalmente, se incorporan en el catálogo del artículo 31 nuevos gastos especiales, tales como los gastos relacionados con responsabilidad social empresarial y gastos por obligaciones legales de responsabilidad objetiva de indemnizar o compensar”.*

Es por ello que los criterios expuestos se ven claramente alterados por el nuevo N°14 del inciso cuarto del Art. 31 de la LIR, introducido por la Ley N°21.210 a contar del primero de enero de 2020, que en su párrafo primero acepta expresamente la deducción de “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 responsabilidad legal del contribuyente”, como es el caso de las compensaciones eléctricas vistas.

Aún más, de acuerdo con el párrafo segundo del nuevo N°14, incluso en el evento de demostrarse negligencia del contribuyente por la autoridad competente, esos desembolsos o compensaciones sólo constituirán un agregado a la base imponible del impuesto de primera categoría, no afecta al Art. 21 de la LIR, conclusión que es coherente con la redacción de dicha norma, pues detrás de estas compensaciones no existe una hipótesis de beneficio o retiro encubierto que justifique la aplicación del impuesto único del 40%.

También quedan sin efecto los criterios que el SII sostenía en relación a los terceros responsables, pues en el evento de demostrarse actuaciones imputables de terceros en la interrupción de los servicios, los desembolsos a que se vean obligados esos terceros sólo constituirá un agregado a la base de primera categoría, no afecta al Art. 21 de la LIR, por los mismos motivos de finalidad de la norma expuestos respecto de las distribuidoras.

Finalmente, en cuanto a los reembolsos que obtengan las distribuidoras, constituyen directamente un ingreso tributario, eliminando el criterio del SII de exigir el tratamiento de cuentas por cobrar sujetas a las exigencias de los incobrables, cuestión que el párrafo segundo del N°14, en conocimiento de dichas interpretaciones y buscando expresamente evitar las complejidades que ese tratamiento implicaba para las empresas, excluyó de su posible aplicación. Lo anterior, atendida la situación evidentemente injusta que se originaba para las empresas distribuidoras, las cuales no solo habían sido gravadas inicialmente con el impuesto del Art. 21 de la LIR, sino que después, también por interpretación del SII, en caso de demostrarse su inocencia debían reconocer inmediatamente una cuenta por cobrar sujeta a las exigencias del Art. 31 N°4, quedando con ello expuestas a ser sancionadas con un segundo gasto no aceptado, en caso de no poder demostrar las exigencias impuestas por dicho artículo para la declaración de incobrabilidad de una cuenta por cobrar que no tenía sentido reconocer.

Al respecto, la Circular N°53 de 2020, instruye que: “*Como ejemplo, puede citarse lo dispuesto en el artículo 16 B de la Ley N° 18.410, que crea la Superintendencia de Electricidad y Combustibles. La norma prescribe que la interrupción o suspensión del suministro de energía*

*eléctrica no autorizada en conformidad a la ley y los reglamentos, que afecte a una o más áreas de concesión de la distribución, dará lugar a una compensación a los usuarios, de cargo del concesionario, esto es, la empresa distribuidora de energía eléctrica. Estas compensaciones se efectúan mediante descuentos en la facturación más próxima, independientemente del derecho que asista al concesionario para repetir en contra de terceros responsables”. A partir del ejemplo anterior, y para ilustrar el sentido y alcance del párrafo primero del N°14, es importante señalar que el contribuyente, por mandato legal, debe compensar a los usuarios –bajo ciertas circunstancias– aun sin mediar culpa o negligencia de su parte y por el solo hecho de interrumpirse el suministro. “Por esa misma razón, el párrafo segundo del N° 14 agrega que, si tras compensar a sus clientes, el contribuyente logra repetir contra los terceros responsables, lo repetido deberá agregarse a la renta líquida sobre la base de su percepción. Consecuente, pendientes las acciones de repetición en contra de los terceros responsables, tales sumas, para efectos tributarios, no constituyen un activo para el contribuyente que las reconoció como gasto. Por tanto, no podrá aplicar respecto de tales sumas el tratamiento tributario establecido en el N° 4 del artículo 31. En cambio, cuando los pagos tengan como causa un actuar negligente por parte de las empresas, dichos pagos no podrán sujetarse al N° 14 del artículo 31”<sup>60</sup>.*

## CONCLUSIONES

Con anterioridad a la promulgación de la Ley N°21.210 se verificaron una serie de controversias entre el SII y los contribuyentes, en consideración de las divergentes interpretaciones que cada parte daba al tratamiento tributario de los gastos provenientes de las transacciones, cláusulas penales y compensaciones.

Por una parte, el SII interpretó de manera restrictiva y estricta el concepto de necesidad o “necesariedad” del gasto establecido en el Art. 31 de la LIR. Al no tener definición legal, la autoridad tributaria acudió al Art. 20 del CC., recurriendo al sentido literal del vocablo establecido por la Real Academia Española de la Lengua, entendiéndose como necesario aquello que es inevitable, con las evidentes consecuencias en el rechazo de diversos desembolsos, erogaciones e inversiones de los contribuyentes.

Así, respecto de los desembolsos originados en transacciones, podemos apreciar que la interpretación administrativa es especialmente restrictiva en el caso de las transacciones u otros equivalentes jurisdiccionales, desincentivando su empleo como mecanismo alternativo de solución de controversias, ya que si la transacción no tiene como base un acto del que pudiera derivarse responsabilidad civil para el contribuyente, la interpretación es entender casi como voluntarias las prestaciones originadas en la transacción, es decir evitables, con las consecuencias tributarias de ello. La jurisprudencia judicial, estricta en su interpretación también, concordaba con los criterios del SII.

Luego, respecto a la cláusula penal, el criterio es que no son deducibles como gasto los pagos relacionados con responsabilidad contractual o extracontractual, ya que tampoco son inevitables ni están vinculados a la producción de renta. Sin embargo,

<sup>60</sup> Servicio de Impuestos Internos, Circular N°53 de 2020.



es corriente en los negocios que los contribuyentes quieran evaluar y cuantificar previamente los riesgos, en resguardo del patrimonio o la actividad que genera la renta, y –en algunos casos– así lo han entendido también nuestros tribunales.

Finalmente, de las compensaciones, en específico, cuyo origen corresponden a interrupciones no programadas en la distribución eléctrica, el SII concluye que la aplicación del Art. 21 de la LIR no debe considerar si la responsabilidad por la falla del suministro fue de la compañía distribuidora obligada por ley a efectuar la compensación o si dicha responsabilidad fue de terceros. Aún más, nuestra jurisprudencia, al no asentarse aún, tampoco ha contribuido a aclarar el correcto sentido de las normas mencionadas, pues en los casos estudiados, todos similares en los hechos, el criterio no ha sido uniforme.

De esta forma, se puede establecer que los criterios restrictivos en la interpretación del Art. 31, y especialmente en los casos analizados, llevaron a una aplicación casi mecánica del Art. 21 de la LIR a todos los desembolsos que no cumplieran con ese carácter de inevitabilidad del gasto. La autoridad fiscal sentó su criterio de considerar como gasto rechazado afecto a impuesto único del Art. 21 de la LIR un variado espectro de desembolsos ocasionando discusiones a nivel administrativo y judicial, siendo casi imposibles de anticipar los resultados en muchas de ellas.

Ahora bien, la interpretación descrita, a nivel de una postura del ente fiscal podemos considerarla como coherente y sistemática en los casos analizados, ya que con dicha interpretación restrictiva, los equivalentes jurisdiccionales, salvo dos Oficios de situaciones excepcionales, eran rechazados de plano al no ser inevitables, nuevamente, en el sentido de no obligatorio. Respecto a las cláusulas penales y compensaciones, no existió una definición clara en el análisis caso a caso que permitiese establecer criterios inmanentes salvo, claro, el de rechazo al gasto. En la mayoría de las situaciones analizadas la discusión recae casi exclusivamente en la aplicación del Art. 21 de la LIR a tales desembolsos. Y esta aplicación se torna en un proceso casi automático, sin atender si en el caso particular había, por ejemplo, un retiro encubierto.

Respecto a las transacciones y cláusulas penales, las modificaciones incorporadas por la Ley N°21.210 al Art. 31 de la LIR, con aplicación a hechos ocurridos a partir del 1 de enero de 2020, solucionan en buena medida los problemas que se había suscitado, al aceptar expresamente en el nuevo N° 14 del inciso cuarto del Art. 31 de la LIR *“los desembolsos acordados entre partes no relacionadas que tengan como causa el cumplimiento de una transacción, judicial o extrajudicial, o el cumplimiento de una cláusula penal”*.

En cuanto a las compensaciones legales, los criterios expuestos también se ven alterados por el nuevo N°14 del inciso cuarto del Art. 31 de la LIR, ya que en su párrafo primero acepta expresamente la deducción de *“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 responsabilidad legal del contribuyente”*. Aún más, de acuerdo con el párrafo segundo del nuevo N°14, incluso en el evento de demostrarse negligencia del contribuyente por la autoridad competente, esos desembolsos o compensaciones sólo constituirán un agregado a la base imponible del impuesto de primera categoría, no afectándose con el impuesto del Art. 21 de la

LIR, conclusión que es coherente con la redacción de dicha norma, pues detrás de estas compensaciones no existe una hipótesis de beneficio o retiro encubierto que justifique la aplicación del impuesto único del 40%.

Estas nuevas normas legales constituyen un importante avance con respecto a la norma anterior, para un aumento de la certeza jurídica que deben tener los contribuyentes al analizar el tratamiento tributario que deben dar a este tipo de operaciones, cuando las celebren en el desarrollo de sus actividades.

## BIBLIOGRAFÍA

- Abeliuk, René (2008). *Las Obligaciones* (Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile, Tomo II, Quinta versión actualizada).
- Barcia Lehmann, Rodrigo (2007). *Lecciones de Derecho Civil Chileno. Tomo II. De las Fuentes de las Obligaciones* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).
- 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.
- Carnelutti, Francesco (1944). *Sistema de Derecho Procesal Civil* (Buenos Aires, IV).
- Casarino, Mario (2005). *Manual de Derecho Procesal (Derecho Procesal Civil)* (Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile, sexta edición).
- Casas, Patricio (2017). *La introducción de la conciliación en los procedimientos tributarios jurisdiccionales, Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Facultad de Derecho de la Universidad de Chile* (Santiago).
- Carpe S.A. con SII, Dirección Regional Santiago Centro (2013): *Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, RIT GR-15-00009-2013, 08/11/2013.*
- Consortio Aeroportuario de Magallanes S.A. con Servicio de Impuestos Internos (2016): *Tribunal Tributario y Aduanero de la XII Región de Magallanes y Antártica Chilena, RIT GR-09-00015-2015, 05/07/2016.*
- Colombo, Juan (1997). *Los actos procesales* (Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile).
- Cordero, Eduardo (2014). “Los principios que rigen la potestad sancionadora de la Administración en el derecho chileno”. *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso. Número XLII, Pontificia Universidad Católica de Chile.*
- Corral Talciani, Hernán (2012). *La cláusula penal* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).
- Constitución Política de la República de Chile.
- Código Civil de Chile.
- Código Tributario, DL 830 de 1974.
- Contraloría General de la República, Dictamen N°65.788, de 27/08/2014. *Sobre reclamación de ilegalidad de cláusula de convenio marco que establece multas en caso de retardo en la entrega de los bienes por parte del proveedor* (2014).
- Contraloría General de la República, Dictamen N°1.765, de 09/01/2015. *No se advierte ilegalidad en la aplicación de multa por atraso en la entrega de los bienes adquiridos por la Dirección Nacional de Logística de Carabineros de Chile* (2015).
- Consortio Magallanes con SII Dirección Regional Punta Arenas (2018): *Excma. Corte Suprema., Rol N°97.771-2016, 25/09/2018.*

- Consortio Magallanes con SII Dirección Regional Punta Arenas (2016); Iltma. Corte de Apelaciones de Punta Arenas, Rol N° 8-2016, 08/11/2016.
- Constructora Ecopsa S.A. con Servicio de Impuestos Internos: Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, Rol N°4539-2014, Civil-Ant,
- Inmobiliaria e Inversiones Regionales SpA con SII (2015): Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, Rol N°132-2015, Tributario y Aduanero, 29/09/2015.
- Cury, Enrique (2020). Derecho Penal. Parte General (Santiago, Ediciones UC, tomo I. Undécima edición revisada, actualizada y con notas de Claudio Feller y María Elena Santibáñez).
- Endress Gómez, Sergio (2005). Tributación del Propietario de Empresas (Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile).
- Empresa Eléctrica de la Frontera con SII (2016): Excma. Corte Suprema, Rol N°19.825-2015, 07/09/2016.
- Empresa Eléctrica de la Frontera con SII (2019): Excma. Corte Suprema, Rol N° 31.777-2017, 26/09/2019.
- Empresa Eléctrica de la Frontera con SII (2016): Iltma. Corte de Apelaciones de Puerto Montt, Rol N°28-2015, Tributario y Aduanero-Antiguo, 16/02/2016.
- Empresa Eléctrica de la Frontera con SII (2015): Tribunal Tributario y Aduanero de Los Lagos, RIT GR-12-00081-2013, 17/09/2015.
- Fisco de Chile con I. Municipalidad de Panguipulli (2014): Excma Corte Suprema, Rol N° 14.276-2014, 30/10/2014.
- Inmobiliaria e Inversiones Regionales SpA con SII, Dirección Regional Santiago Centro (2016), Excma. Corte Suprema, Rol N°26.906-2015, 05/09/2016.
- Fuentes, Andrea (2016). La cosa juzgada en los acuerdos extrajudiciales en materia de Libre Competencia. Memoria para optar al grado de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales, Facultad de Derecho de la Universidad de Chile (Santiago).
- Gallardo, Pablo (2016). Gasto necesario para producir la Renta: análisis histórico desde la Ley N° 3.996 de 1924 hasta el Decreto Ley N°824 de 1974. Tesis para optar al grado de Magíster en Tributación, Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile (Santiago).
- Inmobiliaria e Inversiones Regionales SpA con SII Dirección Regional Santiago Centro (2015): Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, RIT GR-15-00089-2014, 29 de mayo de 2015.
- 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.
- Ley N°21.039, “Perfecciona la justicia tributaria y aduanera”, publicada en el Diario Oficial de fecha 20 de octubre de 2017.
- Ley N°20.936, “Establece un nuevo sistema de transmisión eléctrica y crea un organismo coordinador independiente del sistema eléctrico nacional”, publicada en el Diario Oficial de fecha de 20 de julio de 2016.
- Ley N°19.880, “Establece bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la administración del Estado”, publicada en el Diario Oficial de fecha 29 de mayo de 2003.

- Ley N°19.613, “Modifica la Ley N°18.410, Orgánica de la Superintendencia de Electricidad y Combustibles, y el Decreto con Fuerza de Ley N°1, de 1982, de Minería, Ley General de Servicios Eléctricos, con el objeto de fortalecer el régimen de fiscalización del sector”, publicada en el Diario Oficial de fecha 8 de junio de 1999.
- Ley N°19.496, “Establece normas sobre protección de los derechos de los consumidores”, publicada en el Diario Oficial de fecha 07 de marzo de 1997.
- Ley N°18.410, “Crea la Superintendencia de Electricidad y Combustibles”, publicada en el Diario Oficial de fecha 22 de mayo de 1985.
- Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°3.884 de 28 de diciembre de 1995. Contrato de compraventa y cesión de acciones.
- Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°329 de 27 de enero de 2003. Tratamiento tributario de sumas pagadas en conformidad a un contrato de transacción y finiquito correspondiente a servicios profesionales independientes.
- Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°5433 de 28 de diciembre de 2004. Situación Tributaria de Gastos Incurridos con Motivo de la Celebración de un Contrato de Publicidad, conforme a las Normas del Artículo 31°, de la Ley de la Renta.
- Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°1.695 de 24 de septiembre de 2010. Las sumas cobradas en virtud del incumplimiento de las obligaciones de una de las partes deben ser consideradas como un gasto rechazado.
- Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°359 de 26 de febrero de 2010. Situación tributaria de indemnización por años de servicios, pagada en forma voluntaria tanto respecto del trabajador beneficiario de la renta como de la empresa empleadora.
- Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°2.080 de 20 de julio de 2010. El pago compensatorio por interrupción o suspensión del suministro, efectuado por un concesionario de distribución de energía eléctrica a sus clientes, que no es de su responsabilidad, se grava con el impuesto del artículo 21, inc. 1° de la LIR.
- Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°190 del 25 de enero de 2011. Tratamiento tributario del desembolso efectuado por una empresa para subrogar, vía cesión de contrato, en la calidad de parte que tenía otra empresa en un contrato de suministro.
- Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°329 de 04 de febrero de 2011. Improcedencia en deducir como gasto necesario para producir la renta multas impuestas a un agente de Aduanas por parte de la Agencia de Aduanas de la cual forma parte.
- Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°2946 de 29 de octubre de 2012. Tributación del pago acordado mediante borrador de escritura de pago, aceptación, finiquito, renuncia de derechos y transacción, en beneficio de conviviente y de la hija de trabajador fallecido en accidente laboral.
- Servicio de Impuestos Internos. Oficios 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°1489 de 22 de agosto de 2014. Posibilidad de deducir por parte de una clínica de salud privada, las primas de seguros tendientes a cubrir responsabilidad civil extracontractual como gasto necesario para producir la renta.
- Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°163 de 27 de diciembre de 2016. Tributación de determinados pagos ordenados por sentencia judicial de la Corte Suprema. Restitución a consumidores de sumas cobradas indebidamente.

- Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°561 de 15 de marzo de 2017. Tratamiento tributario, de acuerdo al artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, de las sumas pagadas a título de multas, derivadas del incumplimiento de obligaciones establecidas en contrato de obra pública fiscal, celebrado con el Ministerio de Obras Públicas.
- Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°2.357 de 26 de octubre 2017. Gastos necesarios efectuados por una fundación.
- Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°648 de 09 de abril de 2018. Situación tributaria, en relación con la Ley sobre Impuesto a la Renta, de los pagos provenientes de conciliaciones que ponen término a juicios laborales.
- Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°1.095 de fecha 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°3128 de 27 de diciembre de 2019. Desembolsos efectuados producto de una transacción derivada de un delito de estafa.
- Servicio de Impuestos Internos (1976), Circular N°18 de 17 de febrero de 1976. Primera categoría. indemnizaciones por años de servicio.
- Servicio de Impuestos Internos (1991), Circular N°29 de 17 de mayo de 1991. Nuevo tratamiento tributario de las indemnizaciones por años de servicios, dispuestos por la Ley N°19.010 de 1990.
- Servicio de Impuestos Internos (1992), Circular N°40 de 24 de agosto de 1992. Instrucciones sobre modificaciones introducidas a la ley sobre impuesto a la renta.
- Servicio de Impuestos Internos (2020), Circular N°32 de 29 de abril de 2020. Tratamiento tributario de gastos y donaciones asociados al brote mundial del virus denominado coronavirus-2 o COVID-19 tras las modificaciones introducidas al artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta por el N°13 del artículo 2° de la Ley N°21.210. Deja sin efecto Circular N°19 de 2010.
- Servicio de Impuestos Internos (2020), Circular N°53 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.
- Sociedad Austral de Electricidad con SII (2017): Excma. Corte Suprema, Rol N°18.483-2016, 09/08/2017.
- Sociedad Austral de Electricidad con SII: Excma. Corte Suprema (2018), Rol N° 15.514-2017, 16/10/2018.
- Sociedad Austral de Electricidad con SII (2017): Iltma. Corte de Apelaciones de Puerto Montt, Rol N°18-2016, 08/03/2017.
- Sociedad Austral de Electricidad con SII (2017): Iltma. Corte de Apelaciones de Puerto Montt, Rol N°25-2016, 26/04/2017.
- Sociedad Austral de Electricidad S.A. con SII-Dirección Regional Los Lagos (2016): Tribunal Tributario y Aduanero de Los Lagos, RIT GR-12-00035-2015, 08/08/2016.
- Toledo, Patricia. “Gastos necesarios para producir la renta” en Reforma Tributaria 2020: principales cambios. Ed. Por Navarro, María Pilar (Santiago, Chile, Tirant Lo Blanch).