

ANÁLISIS DE LOS CRITERIOS EN SEDE ADMINISTRATIVA Y JUDICIAL SOBRE DESEMBOLSOS COMPENSATORIOS: EL CASO DE LAS MULTAS²⁰⁹

LUIS SEGUEL MALAGUEÑO²¹⁰ Y OCTAVIO AGUAYO GAJARDO²¹¹

RESUMEN

En el presente artículo se analizan si los criterios del SII y los tribunales de justicia en materia de multas se ajustan a una adecuada interpretación de los artículos 21 y 31 de la LIR, modificados 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 la Ilustrísima Corte de Apelaciones y la Excelentísima Corte Suprema.

PALABRAS CLAVES: Interpretación Administrativa, Interpretación Judicial, Cláusula Penal, Compensaciones, Multas.

²⁰⁹ 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. Así también, es un complemento del artículo “Análisis de los criterios en sede administrativa y judicial sobre desembolsos compensatorios u originados en un contrato de transacción”, publicado en el N° 13 del presente Anuario de Derecho Tributario de la Universidad Diego Portales.

²¹⁰ Abogado. 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: luis.seguel@edu.uai.cl

²¹¹ Abogado. Diplomado en Análisis y Gestión Tributaria de la Universidad Adolfo Ibáñez y Magíster (c) en Tributación de la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile. Profesor en la Facultad de Administración y Economía de la Universidad de Santiago de Chile y del Diplomado en Litigación Tributaria de la Universidad Adolfo Ibáñez. Abogado del Servicio de Impuestos Internos. Correo electrónico: octavio.aguayo@usach.cl

INTRODUCCIÓN

En el contexto de crecimiento económico y de un incremento en las relaciones contractuales, ya sean entre privados o entre privados y el Estado, actuando este último como una autoridad o como un sujeto de derecho privado, ha aumentado la judicialización de las controversias entre particulares²¹², lo que conlleva la natural sobrecarga de los tribunales ordinarios de justicia²¹³. Para ello, 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 Fisco²¹⁴ 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.

Previo a la dictación de la Ley N°21.210, publicada en el Diario Oficial del 24 de febrero de 2020, nuestro ordenamiento no contenía regulaciones específicas acerca del tratamiento tributario que debía aplicarse a las prestaciones que se originaran en controversias judiciales o en acuerdos para evitar tales controversias.

De esta manera, en el presente trabajo, describiremos y analizaremos los criterios que, tanto el SII como los tribunales de justicia, han adoptado respecto a desembolsos originados en multas, y su relación con las modificaciones introducidas por la Ley N°21.210 a los Arts. 21 y 31 de la LIR.

I CONTEXTO NORMATIVO

De acuerdo con la RAE debe entenderse por *multa* a una “*sanción administrativa o penal que consiste en la obligación de pagar una cantidad determinada de*

²¹² Según información de la Corporación 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.

²¹³ Según informe “Estudio de la Tutela Judicial en Chile” (sin fecha) preparado por la Sociedad de Desarrollo Tecnológico de la Universidad de Santiago de Chile Usach y disponible en el sitio web del Poder Judicial.

²¹⁴ 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.

dinero”. Y por sanción a la “pena que una ley o un reglamento establece para sus infractores”²¹⁵.

Un acercamiento preliminar al problema, con un fuerte componente casuístico, corresponde a la necesaria determinación de qué actos tienen el carácter de multa.

En nuestra doctrina, Jorge Bermúdez distingue entre una noción amplia de sanción, como “toda aquella retribución negativa dispuesta por el ordenamiento jurídico como consecuencia de la realización de una conducta”, mientras que la noción estricta de sanción administrativa sería “aquellas retribuciones negativas previstas como tales en el ordenamiento jurídico como consecuencia de una infracción administrativa”²¹⁶.

Dada la amplitud del concepto y a la difusa regulación de esta materia en nuestra legislación, Eduardo Cordero plantea que: “mientras que en algunos casos sólo se menciona un tipo genérico y se entrega a los órganos de la Administración su aplicación, en otros se regula en todos sus extremos el procedimiento sancionatorio y los criterios que se deben seguir para hacer efectiva la responsabilidad de los infractores. No existe una vinculación ni tronco común entre una y otra manifestación del poder punitivo de la Administración”.

En el mismo sentido, Letelier señala que: “no hay una regulación administrativa general, pero si hay un cúmulo de normas desordenadas que se refieren a sanciones administrativas determinadas”²¹⁷.

De los autores citados, se comprende que si bien existe claridad de los elementos básicos que configuran el concepto de multa, no ocurre lo mismo respecto a la delimitación de los procedimientos en los cuales es aplicable. Sí existe al parecer consenso en que uno de los requisitos para su establecimiento es que debe emanar del ejercicio de una autoridad conforme al procedimiento establecido en la ley.

Por su parte, la CS, en sentencia de fecha 15 de abril de 2009, concluye respecto de la aplicación de sanciones administrativas, y en específico respecto de la aplicación de multas, que la regulación administrativa puede adoptar un concepto amplio de las mismas, dado que:

“la predeterminación normativa de los comportamientos que configuran infracciones administrativas se satisface con la exigencia de que en la ley se describa el núcleo esencial de las conductas reprochables, pudiendo éstas precisarse y complementarse en aspectos no sustanciales por normas emanadas de una autoridad distinta a la legislativa, como el Presidente de la República, por vía de decretos y reglamentos, en ejercicio de la

²¹⁵ RAE (2019).

²¹⁶ Bermúdez (1998), pp. 324-325.

²¹⁷ Letelier (2017), p.628.

*potestad reglamentaria de ejecución que le compete, de acuerdo con lo establecido en la Carta Fundamental*²¹⁸.

Estas condiciones mínimas exigidas por la doctrina y la jurisprudencia al concepto de multa generan dificultades de determinación en situaciones difusas, en las que se efectúan por particulares prestaciones o pagos a beneficio fiscal, en un procedimiento reglado por el legislador, pero dichas prestaciones no son el resultado de una imposición coercitiva por un organismo administrativo, sino que surgen de un acuerdo entre el sujeto fiscalizado y la autoridad, como es el caso de los acuerdos extrajudiciales celebrados al amparo del D.L. N°211 de 1973, que fija normas para la defensa de la libre competencia, entre la Fiscalía Nacional Económica y los agentes económicos involucrados en sus investigaciones. Esto misma observación podría aplicarse incluso a situaciones análogas de acuerdos con entidades reguladoras de otros países.

En estos casos debemos preguntarnos hasta qué punto se trata de un acuerdo directo entre dos partes y, por otra parte, hasta qué punto es un ejercicio de autoridad propio de la jurisdicción que aprueba dicho acuerdo.

En el caso de las multas, al igual que en el caso de la cláusula penal, éstas deben emanar del ejercicio de una autoridad en conformidad al procedimiento establecido en la ley, distando, por ejemplo, del acuerdo anticipado de una indemnización de perjuicios o de la transacción que se fundamenta en los acuerdos entre las partes fundadas en la libertad contractual y en la autonomía de la voluntad.

Al respecto, el SII mediante el Oficio N°1695 de 2017 estableció que:

*“(…) si bien el Art. 21 de la LIR, se refiere en general a las multas pagadas al Fisco, este término se debe entender en su sentido jurídico estricto, como equivalente a aquellas sanciones que **aplica la administración por la infracción de un deber, una prohibición u obligación incumplida**; cuya sanción está establecida en la Ley o un Reglamento, y se aplican en el ejercicio de la potestad sancionatoria del Estado*²¹⁹.

Prosigue el análisis de la autoridad fiscal realizando una importante distinción entre aquellas cantidades que un particular deba pagar a una entidad pública a título de multa y aquellas en las que debe pagar por el incumplimiento de una obligación contractual con una entidad pública, por cuanto, en este último caso, la erogación importa gasto rechazado con la aplicación del impuesto sanción del Art. 21 LIR:

²¹⁸ Excma. Corte Suprema, Rol N°2.157-2008. Considerando Décimo Cuarto. Dicha Sentencia zanjó un caso respecto a la aplicación de ciertas sanciones contempladas en el Código Sanitario (D.F.L. N°725 de 1997), estableciendo que el requisito de tipicidad de los hechos multados se encontraba satisfecho.

²¹⁹ Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°1695 de 2017.

“(…) dicho pago 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 LIR; afectándose además con la tributación establecida en el inciso tercero (actual inciso segundo) del Art. 21 de la Ley del ramo, porque aun cuando dichas cantidades cedan en beneficio de una entidad estatal, no tienen el carácter de multa en los términos establecidos en esta disposición legal ya que no se aplican como consecuencia del ejercicio de potestades sancionatorias conferidas por Ley, sino en carácter de parte de un contrato”²²⁰.

Así, para estos efectos, podemos señalar que el Oficio antes citado viene a confirmar el sentido y alcance que la doctrina ha dado al concepto de multa.

En ese orden de cosas, en sede del TC, el fallo de 26 de agosto de 1996 estableció que los principios inspiradores del orden penal contemplados en la Constitución Política de la República deben aplicarse al derecho administrativo sancionador, toda vez que *“ambos son manifestaciones del ius puniendi propio del Estado”²²¹.*

En el mismo sentido, mediante una sentencia posterior del mismo órgano, se estableció con mayor claridad que:

“aun cuando las sanciones administrativas y las penas difieran en algunos aspectos, ambas forman parte de una misma actividad sancionadora del Estado y han de estar, en consecuencia, ‘con matices’, sujetas al mismo estatuto constitucional que las limita en defensa de la igual protección de la ley en el ejercicio de los derechos”²²².

Respecto a los límites propios que debe tener una multa, el TC, en sentencia de 14 de noviembre de 2017, estableció que:

“(…) es cierto que la severidad de una sanción no puede carecer de límite. Del principio que exige racionalidad y justicia en los procedimientos se desprende la prohibición de establecer sanciones de severidad excesiva”²²³.

²²⁰ *Ibíd.*

²²¹ Tribunal Constitucional. Rol 244-1996. Considerando Noveno. Dicho fallo declaró inconstitucional una modificación a la Ley de Caza (Actual Ley N°19.473) que permitía sancionar administrativamente no solo las contravenciones a la ley sino también a su reglamento.

²²² Tribunal Constitucional. Rol 479-2006. Considerando Octavo. Este fallo fue pronunciado luego de un requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad presentado por ciertas compañías eléctricas en contra del artículo 15 de la Ley Orgánica de Superintendencia de Electricidad y Combustibles (N°18.140 de 1982), que facultaba a dicha superintendencia a sancionar en términos amplios ciertas infracciones a la Ley Eléctrica (DFL 1 de 1982). Dicha acción fue rechazada por la imposibilidad material de detallar cada una de las infracciones posibles a dicha ley.

²²³ Tribunal Constitucional. Rol 3.014-2016. Considerando Vigésimo Segundo. Esta Sentencia se refirió a la razonabilidad de ciertas infracciones contempladas en la Ley de Mercado de Valores (N°18.045 de 1981), en relación con el valor de la multa.

A continuación, analizaremos la interpretación en sede administrativa y judicial del concepto de multas.

II JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

1. Oficio N°329 de 4 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.

El agente de aduana es definido por el artículo 195 de la Ordenanza de Aduanas como un “*profesional auxiliar de la función pública aduanera, cuya licencia lo habilita ante la Aduana para prestar servicios a terceros como gestor en el despacho de mercancías*”.

De lo anterior, en los Arts. 174, 175 y 176 de dicho cuerpo normativo, se regulan las infracciones reglamentarias de dichos profesionales auxiliares. Al respecto, el SII concluyó que:

“(...) lo que no procede en caso alguno es que la Agencia de la cual forma parte el Agente que fue objeto de una multa, deduzca como gasto necesario para producir su renta tal importe, al tratarse de contribuyentes diferentes y de distintas responsabilidades, frente a lo cual su deducción, de producirse, adoptará la calidad de un gasto rechazado de aquellos a que se refiere el artículo 33, N°1 de la LIR, y en el evento de que haya sido contabilizada con cargo a pérdidas, debe agregarse al resultado del balance debidamente reajustado, conforme al N°3, del artículo 31, de la misma Ley, de acuerdo a instrucciones contenidas en la Circular N° 40, de 1992”²²⁴.

2. Oficio N°1.369 de 2019. Tratamiento tributario de multas pagadas en el exterior por Establecimientos Permanentes de empresas chilenas.

El presente Oficio se refiere al tratamiento tributario por el pago de multas en el exterior, en consideración a la existencia de Establecimientos Permanentes constituidos por empresas chilenas, en relación con las jurisdicciones foráneas respectivas.

En relación con la aplicación del Art. 21 de la LIR respecto a multas pagadas al exterior, el SII ha señalado a través de la Circular N°45 de 2013 que:

“... estos conceptos están referidos al pago efectuado a organismos o instituciones públicas creadas por ley que estén establecidos en el país y no en el extranjero, ya que sólo en el primer caso encuentra justificación el hecho de que se liberen de la tributación única que se comenta, con el objeto de evitar un doble beneficio para el Fisco chileno, ya que no resulta razonable que dichos pagos sean a su vez gravados con impuestos (...) Por lo tanto, las cantidades que se liberan de la tributación señalada son aquellas pagadas

²²⁴ Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°329 de 2011.

al Fisco chileno, no así las pagadas a organismo o instituciones, cualquiera que sea su calidad jurídica, establecidos en el extranjero, respecto de los cuales si se deben afectar con la tributación única que establece el inciso 1° del Art. 21 de la LIR”²²⁵.

La referida Circular N°45 no hace sino reconocer el criterio general que siempre ha mantenido el SII. Sin embargo, dicha Circular no se refirió a la situación excepcional de la aplicación del Art. 21 de la LIR por remisión del artículo 41 letra B de la LIR, para el caso especial y excepcional de partidas que correspondan a Establecimientos Permanentes en el exterior de empresas chilenas.

En efecto, tratándose del caso excepcional de multas pagadas en el extranjero por parte de empresas domiciliadas en Chile, por actividades desarrolladas a través de un Establecimiento Permanente, dicha situación se encuentra gobernada por el artículo 41 letra B de la LIR y sólo a través de esta disposición se hacen aplicables las reglas del Art. 21, con el especial alcance que ello conlleva.

En tal escenario, el contribuyente consulta si es exigible que las operaciones que se efectúan en el extranjero a través de un Establecimiento Permanente (EP) cumplan los supuestos formales de la legislación interna, los que no serían posibles de observar en relaciones ocurridas fuera de Chile. Así, por ejemplo, sería un error pretender que los diversos gastos incurridos en el extranjero, a efectos de poder ser rebajados en Chile para efectos tributarios, deban cumplir los supuestos formales de la legislación chilena para la procedencia del gasto de que se trate, como si correspondiese a un gasto incurrido en Chile (por ejemplo, formalidades de un contrato de trabajo), desconociéndose su ocurrencia en el extranjero. Así, cuando el Art. 21 de la LIR se refiere a las multas pagadas al Fisco u organismos públicos, en el caso particular de los EP en el exterior no podría pretenderse que se refiere a las multas pagadas al Fisco o autoridades chilenas.

El Oficio concluye expresamente en sus numerales 1 y 2 del punto III) que:

“en el caso particular de que por remisión del artículo 41 B de la LIR corresponda la aplicación del Art. 21 de la LIR a un Establecimiento Permanente en el exterior, debe entenderse que la expresión “Fisco” incluye no solo al Fisco de Chile sino que también al Fisco con potestad sancionatoria en el país en que esté constituido el EP en el exterior (...). La configuración de un EP en el exterior, no depende de la forma en que el contribuyente haya efectuado sus declaraciones de impuesto, sino que de los supuestos de hecho que dan lugar a un EP, según la LIR y la Jurisprudencia administrativa de este Servicio”²²⁶.

Así entonces, de acuerdo con el criterio del SII, en virtud del principio de la especialidad corresponde entender que, tratándose de multas asociadas a la gestión de un EP en el exterior, la palabra Fisco no comprende (por ser ello

²²⁵ Servicio de Impuestos Internos, Circular N°45 de 2013.

²²⁶ Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°1695 de 2017.

imposible) a las autoridades chilenas, sino más bien a las autoridades con potestad sancionatoria en el país donde opera el Establecimiento Permanente.

3. Oficio N°1.408 de 2022. Sumas pagadas a título de multas derivadas del incumplimiento de obligaciones establecidas en contratos que indica.

En su presentación, la sociedad consultante señaló que su giro es la prestación de servicios de barrido de calles; de recolección, traslado y disposición final de residuos domiciliarios; y, además, de mantención de áreas verdes, tanto en favor de entidades públicas (municipalidades) como de empresas privadas, ya sea mediante procesos de licitación pública como la adjudicación de contratos de aseo o mantención mediante la modalidad de trato directo con algunas entidades públicas, especialmente municipalidades.

Al respecto, señala el citado Oficio que:

“De acuerdo al Oficio N° 561 de 2017, las sumas establecidas a favor de una entidad pública por el incumplimiento de una obligación contractual tributariamente son un gasto rechazado, ya que dicho pago 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 LIR, afectándose además con la tributación establecida en el inciso tercero (actual inciso segundo) del Art. 21 porque, aun cuando dichas cantidades cedan en beneficio de una entidad estatal, no tienen el carácter de multa en los términos establecidos en el Art. 21 ya que no se aplican como consecuencia del ejercicio de potestades sancionatorias conferidas por ley, sino en carácter de parte de un contrato.

El criterio anterior, según se expresa en el mismo oficio, se encuentra acorde a los dictámenes de la Contraloría General de la República, en el sentido que, si el fundamento que origina las multas es un incumplimiento contractual y no una infracción, no revisten la naturaleza de una sanción administrativa, ya que más bien se trata de una consecuencia jurídica de una situación expresamente prevista en las bases y en el contrato respectivo, que no implica el ejercicio del ius puniendi o potestad sancionatoria del Estado. Es decir, conforme al criterio señalado los referidos cobros deben ser considerados y tratados jurídicamente como desembolsos cuya causa es una cláusula penal (...)

Por lo anterior, a partir del 1° de enero de 2020 (fecha en que entró en vigencia el nuevo N° 14 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR), el Oficio N° 561 de 2017 perdió vigencia en el sentido de considerar como gasto rechazado las sumas establecidas a favor de una entidad pública por el incumplimiento por parte de su contraparte de una obligación contractual, puesto que el N° 14 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR expresamente autoriza a deducir estos gastos, cumpliendo los requisitos exigidos por el artículo 31 de la LIR”²²⁷.

²²⁷ Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°1408 de 2022.

III JURISPRUDENCIA JUDICIAL

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

El SII liquidó al contribuyente por concepto de Impuesto Único y Reintegro por la partida “gasto por pago de Acuerdo Conciliatorio con la Fiscalía Nacional Económica”, estableciendo en el proceso de fiscalización que:

“(...) FASA y la FNE, con fecha 13 de marzo de 2009, suscribieron un acuerdo conciliatorio (...) y se obliga –entre otras cosas– a pagar, para beneficio social, la cantidad de 1.350 UTA. La FNE, por su parte, se obliga a dejar sin efecto y renunciar a las peticiones formuladas en su requerimiento ante el TDLC.

“De lo anterior, se colige que el pago a que se obligó FASA para con la FNE, no tiene el carácter de multa, esto es, de una sanción económica o castigo que impone una autoridad por haberse cometido una falta o delito, toda vez que no fue impuesta por la autoridad que, en materia de comisión de las infracciones contra la libre competencia contempla el D.L. N° 211, en la sentencia que resuelve el asunto controvertido (...)” (Liquidaciones N°37 y N°38 de 30 de agosto de 2013, citadas en el recurso de casación en el fondo del contribuyente).

El 20 de diciembre de 2013, el contribuyente interpuso reclamo tributario en contra de las Liquidaciones N°37 y N°38, emitidas y notificadas el 30 agosto de 2013 por la Dirección de Grandes Contribuyentes, las que como señalamos, determinaron diferencias de Impuesto Único del inciso tercero del Art. 21 de la LIR y reintegro del artículo 97 del mismo cuerpo normativo²²⁸.

La posición fiscal es que dicho pago corresponde a un gasto rechazado afecto a la tributación del inciso tercero del Art. 21 de la LIR, fundado aquello en tres aspectos principales:

“(...) PRIMERO: Que no se está en presencia de una multa; SEGUNDO: Que el desembolso efectuado no corresponde a un gasto necesario para producir la renta; y, TERCERO: La procedencia del artículo 21 fundada en el principio que busca evitar la doble tributación” (Rol CS 7.419-2016, p.15).

El fallo de primera instancia del Primer TTA de la Región Metropolitana, RIT GR-15-00427-2013, estableció:

²²⁸ En virtud en virtud del acuerdo conciliatorio alcanzado con la Fiscalía Nacional Económica (en adelante también “FNE”), la que fue aprobada mediante resolución del Tribunal de Libre Competencia de fecha 13 de abril de 2009, Farmacias Ahumada (FASA) pagó un monto de 1.350 Unidades Tributarias Anuales, en causa Rol N° C-148-2008.

“Para este sentenciador resulta muy decidor que la propia contabilidad de FASA indique que en el año 2009 el contribuyente no dio al pago de 1350 UTA un tratamiento contable de multa, al no agregarla a la Renta Líquida Imponible según ordena el artículo 33 de la Ley de Impuesto a la Renta, más aún considerando que efectivamente se hace un agregado de \$129.483.295 denominado ‘multas fiscales’ en el cual no se incluye el pago en cuestión.

“Adicionalmente, en el juicio ante el TDLC los antecedentes parecen indicar que el reclamante puso acento en reiteradas ocasiones en dejar registro que se establecía un ‘equivalente a multa’ y no simplemente una multa, llegando al detalle de incluso en el propio formulario de pago indicar ‘Pago de equivalente a multa’. Asimismo, en la audiencia de conciliación, la abogada de FASA doña Nicole Nehme Zalaquett, contesta que el espíritu de las partes que ese pago equivalga a una multa, nuevamente evitando el calificativo de multa, posiblemente por las consecuencias que este podría tener en la responsabilidad de FASA. En efecto, la doctrina, en particular donde Eduardo Cordero: ‘la sanción administrativa no es sino un tipo de responsabilidad que surge de la comisión de un ilícito o infracción administrativa’” (Cordero, Eduardo, 2014, p.30).

Así, en primera instancia se acogió en parte la reclamación incoada, otorgando lo expuesto por el contribuyente en lo relativo a la Liquidación N°37 y, negando lo referido al Reintegro de la Liquidación N°38. Sucintamente, el citado fallo se basó en las siguientes consideraciones:

- a. Referencia a la historia de la ley: de acuerdo con el fallo, el sentido de la norma del Art. 21 era castigar los llamados retiros indirectos, evitando de esta manera que mediante su uso se dejasen de pagar los impuestos finales. Dicho sentido de la norma se mantuvo con las modificaciones de las Leyes N°18.985 y N°19.155, con la incorporación expresa de la exclusión de la aplicación del impuesto único los pagos de multas, intereses y reajustes, y puede argumentarse otras sanciones similares, no solamente al Fisco y las Municipalidades, sino a cualquier institución creada por ley.
- b. Asimismo, previa cita de la Circular N°40 de 1992, particularmente de las expresiones: “sino que cualquiera que sea el concepto de estas sanciones” y “sumas que paguen por concepto de intereses, reajustes y multas, entre otras”, de acuerdo al Tribunal, la autoridad fiscal admitió que otros pagos que no sean intereses, reajustes o multas, pero que sean pagados a un organismo o institución pública creado por ley, pueden liberarse de la imposición del Impuesto Único de 35%, como es el caso de autos.
- c. El pago en comento no constituyó un gasto necesario para producir la renta, por lo que no se encuentra gravado con el Impuesto Único, por lo que dejó sin efecto la Liquidación N°37, ordenando que dicho monto se agregase a la base imponible de primera categoría del contribuyente.

La Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago revocó la sentencia de instancia sólo en lo referido a la Liquidación N°37, confirmando dicho acto administrativo. En su considerando cuarto, el tribunal de alzada capitalino estableció que el conflicto no concluyó por la aplicación de las sanciones económicas de la ley del ramo, esto es, el Decreto Ley N°211:

“Que, lo expresado precedentemente, basta para afirmar que ese gasto invocado tuvo el carácter de rechazado conforme lo dispone el artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, toda vez que no cumple con la exigencia referida a su necesidad para generarla, siendo en realidad consecuencia de hechos o conductas ilícitas, que como ya se dijo no constituyen multa, ni corresponde a lo dictaminado por una resolución del Tribunal de Defensa de la Libre Competencia, siendo más bien un desembolso económico en que incurrió una sociedad anónima de forma voluntaria en concepto de indemnización de perjuicios a beneficio social, reparando de esa manera el daño inferido a terceros como resarcimiento de lo actuado y efecto producidos, debiendo por ello agregarse a la renta líquida imponible de primera categoría y, luego, desagregarse, dado el desembolso de dinero que origina, ello para efectos de asignarle el impuesto único en su tasa del 35% contenido en el inciso 3° del Art. 21 de la Ley de Impuesto a la Renta”.

Así, en su resolución, la Corte no sólo se basó en el argumento de la necesidad del gasto vinculada con el giro del negocio, sino que también, determinó que el pago en análisis fue un desembolso voluntario de la empresa, al no considerar que aquel fuese una multa propiamente tal, por cuanto, en su concepto, fue una decisión de negocios cuyo objetivo fue precisamente evitar que se le impusieran importantes sanciones pecuniarias en el proceso en curso ante el Tribunal de la Libre Competencia.

De esta manera, concluyó el tribunal de alzada de Santiago, en su considerando séptimo:

“Que, en consecuencia, establecido que fue el desembolso efectivo del dinero como pago voluntario no reúne los requisitos para ser calificado como un gasto necesario para producir la renta de acuerdo al artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta y que tampoco tiene la naturaleza de multa, es que cumpliéndose los requisitos del Art. 21 de la Ley de Impuesto a la Renta, estos es, acreditada la existencia de un desembolso en dinero; que correspondió a una de las partidas del artículo 33 N° 1 de esa misma normativa, como gasto no necesario para producir la renta (letra g); que no debía imputarse al valor o costo de los bienes del activo ni que se encontraba excluida la partida de su aplicación, lo que ya fue declarado, sin que afecte a ello la incorporación de la Ley N° 19.155 de 1992, que amplió uno de los casos de excepción referido a las multas, que no dice relación con el caso de autos conforme se expresó en los motivos precedentes, ni es posible asimilarla al concepto de sanción ni pena, lo que supone cumplir con todas las exigencias de la hipótesis general objetiva para aplicar la tributación contenida en el Art. 21 inciso 3° de la Ley de Impuesto a la Renta, en su carácter de gasto rechazado,

bastando para esos efectos con que representen desembolsos en dinero que sin ser retiros se les considerará como tales, imponiendo una tasa del 35% en carácter de único”.

En su argumentación, la Corte de Apelaciones de Santiago citó el fallo de la Corte Suprema, Rol 3344-2009, correspondiente a una reclamación en contra de la sentencia que aprobó la conciliación entre FASA y la Fiscalía Nacional Económica:

“SÉPTIMO: Que está fuera de toda discusión que una multa, tratándose de una sanción, sólo puede ser impuesta por el órgano jurisdiccional luego de un proceso previo legalmente tramitado. Es por ello que la contraprestación pecuniaria a que se obligó FASA no puede tener tal carácter, por lo que las partes la consideraron como ‘equivalente a una multa’, lo que satisfizo la pretensión punitiva a la que aspiraba el requerimiento”.

En lo concerniente a la interpretación del tratamiento y requisitos de aplicación del Art. 21 de la LIR, el tribunal de alzada concordó con lo esgrimido por el SII, en el sentido de que la norma lo que establece es un hecho gravado de naturaleza objetiva que exige los siguientes requisitos: (i) un desembolso de dinero; (ii) que dicho desembolso corresponda a alguna partida del Art. 33 N°1; (iii) que no deba imputarse a valor o costo de bienes del activo; y, (iv) que no se trate de una partida excluida por la propia norma.

Dicha sentencia fue casada por el contribuyente, por cuanto, en su criterio, los acuerdos de la conciliación contienen prestaciones mutuas, de los cuales las partes expresaron su total consentimiento. Luego, y volviendo a la argumentación de primera instancia, señaló que la sentencia recurrida efectuó una interpretación que se aparta del tenor de la Circular N°40 de 1992, en especial, en lo referido a los “Intereses, reajustes y multas que se liberan de la tributación establecida por el Art. 21 de la Ley de la Renta”.

Del sentido y alcance del concepto de multa, nuestro máximo tribunal señaló que²²⁹:

“Al acudir al elemento gramatical, importa tener en cuenta que la Real Academia Española define la multa como una sanción administrativa o penal que consiste en la obligación de pagar una cantidad determinada de dinero. Queda de manifiesto de esta definición que uno de los componentes propios de la multa es su carácter administrativo o penal y, por ello, ha de ser impuesta por una autoridad del Estado, dotada de facultades sancionatorias en el ámbito de la administración y conforme con los procedimientos establecidos por la ley al efecto, o bien por una autoridad judicial del ámbito penal, que en ejercicio de la jurisdicción y, dentro de su competencia, puede obligar a un sujeto a pagar una determinada suma de dinero.

“Es claro, entonces, que de acuerdo con el sentido natural y obvio de la palabra multa, no es posible comprender en su significado el pago realizado en virtud de un acuerdo de

²²⁹ Corte Suprema, Rol 7.419-2016. Considerando Sexto.

voluntades, sea que se estatuya como tal en una convención pactada entre particulares o que se comprenda en una conciliación judicial, pues aún incluso de ser denominada esa obligación como una multa, lo cierto es que ha sido impuesta por las propias partes que, en uso de su autonomía de la voluntad, han convenido en dicho pago, consistiendo la intervención de la autoridad judicial, en su caso, en la fiscalización de que las cláusulas no transgredan ciertos principios relacionados con la especialidad del asunto de que se trata, y siempre dentro de los márgenes de competencia que la ley le otorga”²³⁰.

De esta manera, la CS dirimió el conflicto dando cuenta que la cuestión debatida en autos no es si el gasto es o no necesario para producir la renta ni la naturaleza del inciso tercero del Art. 21 de la LIR, sino que, únicamente, si dicho pago es asimilable o no al concepto de multa, de lo cual depende si dicho gravamen está o no exento, llegando a la conclusión que no es una multa ni puede asimilarse, debido a que es una obligación adquirida de manera voluntaria por el contribuyente, sin imposición alguna, como señala el considerando décimo tercero:

“(…) Cosa distinta ocurre con los egresos que suponen una imposición estatal, pues en estos casos, son atribuidos por la autoridad o por la ley y no provienen del ejercicio de la libertad en materia económica, propia del derecho privado y que suponen una disponibilidad de derechos y voluntariedad en las obligaciones; por el contrario, emanan de las cargas públicas establecidas para tales actividades o bien de trasgresiones de orden civil, penal o administrativo, que suponen un deber o un castigo dotado de la exigibilidad e imperio que tienen las obligaciones impuestas por la autoridad o por la ley. Estas últimas características son las que se aprecian en todos aquellos conceptos que están excluidos de la tributación con impuesto único: otros impuestos, intereses, reajustes, patentes mineras y multas y por ello es que las restantes disposiciones de la ley de la renta son acordes con la diferenciación, a efectos de la exención, entre obligaciones de fuente legal y de origen privado”.

De esta manera, podemos concluir que, en este caso, el pago que fue realizado por el contribuyente no fue un gasto necesario, siguiendo nuestros tribunales superiores de justicia, la hipótesis sostenida por el SII.

Además, es interesante este fallo por cuanto la aplicación del Art. 21 no dijo relación con un retiro encubierto, sino que, al no ser asimilable la situación de hecho, no está exenta de tributación.

2. “Lan Cargo S.A. con SII, Dirección Regional”, RIT GR-15-00129-2014, Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana.

En esta sentencia de 20 de diciembre de 2016 se resuelve sobre un reclamo interpuesto contra Liquidaciones emitidas por el SII. La partida objetada dice relación con la investigación del Departamento de Justicia de los Estados Unidos

²³⁰ Ibíd, Considerando décimo segundo.

por una supuesta colusión entre diversas compañías de transporte aéreo para la fijación de sus precios por el servicio de transporte de carga.

En la legislación norteamericana es posible firmar un “Acuerdo de Declaración de Culpabilidad” (*Plea Agreement*), como una alternativa al proceso judicial y de aplicación de multas, con el requisito del reconocimiento de culpabilidad y un pago asociado con el porcentaje de participación del mercado afectado.

La sentencia de primera instancia da cuenta de la importancia de diferenciar conceptualmente entre la restitución, la indemnización y las multas. En lo relevante a este trabajo, luego de razonar que el contribuyente no habría acreditado los motivos que lo llevaron a aceptar un acuerdo de declaración de culpabilidad, el considerando septuagésimo quinto concluye que:

“(...) el desembolso no cumple el requisito de ser necesario para producir la renta, lo cual trae como consecuencia que tenga la naturaleza jurídica de los hechos gravados por el Art. 21, tal como se indicó en los considerandos Quincuagésimo y Quincuagésimo primero”.

Además, el fallo cita la sentencia definitiva dictada por ese mismo Tribunal referente a la causa “Farmacias Ahumada S.A. con SII” y la sentencia de la Ilma. Corte de Apelaciones de Santiago conociendo del recurso de apelación de esa misma sentencia²³¹.

El recurso de apelación interpuesto por el contribuyente fue desistido, por lo que esta sentencia se convirtió en la sentencia de término firme y ejecutoriada.

CONCLUSIONES

Las dificultades que plantean las situaciones vistas en los párrafos previos, más que en determinar el tratamiento tributario de las “multas” expresamente contemplado en el inciso segundo del Art. 21 LIR como un gasto rechazado no afecto a la tributación de sus incisos primero y tercero, que debe agregarse reajustado a la base imponible de primera categoría, estriba en precisar cuándo estamos en presencia una multa, cuestión en la que notamos vacilaciones especialmente en nuestra jurisprudencia.

Así vemos cómo se excluye de la tributación del Art. 21 LIR, haciendo una interpretación extensiva, algunos incluso podrían decir analógica, a cláusulas penales establecidas en favor del Fisco en contratos para la ejecución de obras públicas (“Consortio Magallanes con SII”, Rol CS N°97.771-2016), pero al mismo tiempo se niega dicha naturaleza a un pago a beneficio fiscal de una compensación acordada con la Fiscalía Nacional Económica, y aprobado por el Tribunal de la Libre Competencia, que puso término a una investigación por colusión de

²³¹ RIT GR 15-00427-2013 y TyT 64-205, respectivamente.

acuerdo a las normas del D.L. N°211 de 1973 (“Farmacias Ahumada con Servicio de Impuestos Internos”, Rol CS N° 7.419-2016).

Destacamos también interpretaciones, tanto del SII como judiciales, que analizando ese concepto de “multa”, concluían que los pagos efectuados a una autoridad extranjera –acordados por un establecimiento permanente en el exterior de un contribuyente nacional– por aplicación de los Arts. 21 y 41 B de la LIR, debían entenderse asimismo como multas, para efectos de sujetarlos al inciso segundo del Art. 21 LIR y excluirlos de la tributación con impuesto único del inciso primero de esa norma.

Con las modificaciones introducidas por la Ley N°21.210 al Art. 31 Inc. primero y al nuevo N°14 de su Inc. cuarto, se renovarán las discusiones respecto al concepto de “multa” interpretado administrativa y judicialmente, pues en muchos de los desembolsos analizados en este trabajo corresponden por su naturaleza al resultado de la aplicación de cláusulas penales, avenimientos o transacciones, por lo que podrían ser calificados de gasto necesario de acuerdo con las nuevas normas, o, en caso de no aceptarse su deducción, de un gasto rechazado no afecto a la tributación del Art. 21 LIR, por no existir un beneficio o retiro encubierto para los vinculados a la empresa o sus dueños.

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

- Corte Suprema, Rol N°7.419-2016, 29 de diciembre de 2016, “Farmacias Ahumada con Servicio de Impuestos Internos”.
- Bermúdez, Jorge (1998). “Elementos para definir las sanciones administrativas”. en Revista Chilena de Derecho, Número Especial, pp. 324-325.
- Letelier, Raúl (2017). Garantías penales y sanciones administrativas. Política Criminal. volumen 12 (24).
- 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°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°1.369 de 2019. Tratamiento tributario de multas pagadas en el exterior por Establecimientos Permanentes de empresas chilenas.
- Tribunal Constitucional, Rol N° 244-1996, 26 de agosto de 1996, Control de constitucionalidad del proyecto de ley que modifica la Ley N°4.601, Ley de Caza, a fin de proteger la fauna.

Tribunal Constitucional, Rol 479-2006, 08 de agosto de 2006, Requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad presentado por Compañía Eléctrica San Isidro S.A. y otras, respecto del artículo 15 de la Ley N°18.410, Orgánica de la Superintendencia de Electricidad y Combustibles, en autos sobre recursos de reclamación de ilegalidad que indica, de los que conoce la Corte de Apelaciones de Santiago.

Tribunal Constitucional, Rol N°3.014-2016, 14 de noviembre de 2017, Requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad presentado por Manuel Bulnes Muzard y Felipe Errázuriz Amenábar respecto del inciso primero del artículo 29 del D.L. N° 3.538, de 1980, Ley Orgánica de la Superintendencia de Valores y Seguros, en los autos sobre juicio sumario de reclamación de multa, caratulados “Bulnes y otro con Superintendencia de Valores y Seguros”, de que conoce el 23° Juzgado Civil de Santiago, bajo el Rol C-21.498-2014.

Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana. “Lan Cargo S.A. con SII, Dirección Regional”, RIT GR-15-00129-2014.