

NUEVOS GASTOS DE NATURALEZA MEDIOAMBIENTAL, RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL, COMPENSACIONES E INDEMNIZACIONES, INCORPORADOS POR LA LEY N° 21.210

Cristián Bonacic A.

Abogado, Pontificia Universidad Católica de Chile
Master of International Taxation, The University of Sydney
Magíster en Dirección y Gestión Tributaria, Universidad Adolfo Ibáñez
Cristian.Bonacic@Gmail.Com

Resumen: Una de las modificaciones que efectúa la Ley N° 21.210 a la Ley sobre Impuesto a la Renta es a su artículo 31. A través de ella se introducen dos nuevos numerales al catálogo de gastos que contempla el inciso cuarto de ese artículo, que pueden agruparse en las categorías de gastos medioambientales, de responsabilidad social empresarial, compensaciones e indemnizaciones. Este artículo tiene por objeto revisar esos nuevos casos, examinando sus requisitos, las consideraciones que tuvo en cuenta el legislador para consagrarlos legalmente, y el tratamiento que éstos habían recibido por la jurisprudencia de la autoridad tributaria. Se establecerá, finalmente, cuál es el resultado de la incorporación legal, en relación con el tratamiento administrativo de estos gastos.

Palabras clave: Ley 21.210; gastos; responsabilidad social empresarial; compensaciones.

1. INTRODUCCIÓN

A través de la Ley N° 21.210 se efectúan modificaciones relevantes al artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante “LIR”).¹ Así, el N° 13 del artículo segundo de la Ley N° 21.210 introduce enmiendas al referido artículo 31, las que podrían clasificarse en 3 grupos:

- i. Modificaciones en el inciso primero y en el encabezado del inciso cuarto.
- ii. Modificaciones a los casos especiales de gastos contemplados en el inciso cuarto.²
- iii. Nuevos casos de gastos especiales contemplados en los números 13 y 14 del inciso cuarto.

Este artículo se enfocará en las modificaciones mencionadas en último término, esto es, en los nuevos casos de gastos previstos en los nuevos números 13 y 14 del artículo 31.

En relación con lo anterior, se realizará un examen del tratamiento que, a través de la jurisprudencia de la autoridad tributaria, se había otorgado a estos gastos antes de su incorporación al texto legal. Así, podrá advertirse que algunos de ellos son aceptados bajo el cumplimiento de requisitos objetivos, otros cuya aceptación o rechazo queda sujeta a la verificación que se realiza en la etapa de fiscalización, y otros son derechamente rechazados, principalmente por argumentarse que no son necesarios para producir la renta.

Se analizarán, además, los motivos que tuvo en cuenta el legislador para la introducción de las nuevas normas legales, a partir de la revisión de la historia fidedigna del establecimiento de la ley.

De esta manera, este artículo, junto con revisar los requisitos de deducibilidad incorporados respecto de los nuevos casos de gastos tipificados en la LIR, pretende entregar elementos de análisis sobre el origen de los mismos, su tratamiento previo por la autoridad tributaria, y el propósito que se tuvo en cuenta para incluirlos dentro

1 La Ley N° 21.210 fue publicada en el Diario Oficial de fecha 24 de febrero de 2020. Su artículo octavo transitorio dispone que las modificaciones a la LIR entrarán en vigencia a contar del 1 de enero de 2020, por lo que se aplicarán sus disposiciones a los hechos ocurridos a contar de dicha fecha.

2 A manera de ejemplo, en el N° 3 del inciso cuarto del artículo 31 se elimina del articulado permanente de la LIR la posibilidad de recuperar el Impuesto de Primera Categoría pagado sobre las utilidades percibidas a título de retiros o dividendos de otras empresas o sociedades, y que sean absorbidas total o parcialmente por las pérdidas registradas en la empresa receptora.

del texto legal. A partir de ese análisis se podrá advertir que estas incorporaciones surgieron como reacción legislativa al tratamiento tributario que estos conceptos estaban recibiendo antes de su tipificación en la ley.

En algunos casos, el resultado de estas modificaciones fue la consagración, a nivel legal, de la interpretación sustentada por la autoridad tributaria; en otros, fue otorgar certeza jurídica respecto de la interpretación sustentada en la jurisprudencia administrativa; y, en fin, en otros casos, el resultado fue incorporar en la ley gastos que habían sido rechazados bajo la interpretación administrativa, considerando la definición de necesidad del gasto que había elaborado la autoridad tributaria, y que ampliamente había sido respaldada por la jurisprudencia judicial.

Los resultados indicados no pueden independizarse de la precisión del requisito de necesidad del gasto que introduce la Ley N°21.210, entendiéndolo como aquel que tiene la aptitud de generar renta, y que se encuentre asociado al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio.

2. REFERENCIA BREVE A LA PRECISIÓN SOBRE NECESIDAD DEL GASTO

Para efectos del análisis posterior que se hace en este trabajo resulta de interés revisar la precisión que introduce la ley al requisito de necesidad del gasto, que lo define como aquel que tiene la aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios, y se encuentre asociado al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio.

En el Mensaje Presidencial con que se iniciaba el proyecto de ley que moderniza la legislación tributaria (en adelante “el mensaje”),³ se indicaba que “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”.⁴

3 Mensaje Presidencial N° 107-366, de 23 de agosto de 2018.

4 Mensaje Presidencial. BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE. Historia de la Ley N° 21.210, p. 14, [en línea] <https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/7727/HLD_7727_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf> [consulta: 10 de abril de 2020].

Por lo anterior, en el Mensaje se efectuaba una reformulación amplia del concepto de gasto necesario para producir la renta.⁵ Dicha propuesta inicial fue reemplazada durante la tramitación del proyecto de ley en la Cámara de Diputados por una precisión del mencionado requisito, señalándose que se entiende por gastos necesarios “aquellos que tengan aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio”.

Aunque de manera más restringida -lo que generó visiones críticas durante la tramitación legislativa-,⁶ la redacción final de esta norma, en nuestra opinión, introduce elementos que contribuyen a dar certeza respecto de los requisitos aplicables a ciertos gastos que anteriormente habían sido rechazados por la autoridad tributaria, o que fueron tratados de manera disímil a nivel administrativo y judicial.⁷ Aunque, evidentemente, es probable que sigan existiendo diferencias de interpretación respecto de la aplicación de este requisito.

Recientemente, el Servicio de Impuestos Internos (en adelante “SII”) ha emitido dos pronunciamientos en que se refiere al concepto de necesidad del gasto, bajo esta nueva precisión.⁸

5 En el Mensaje se proponía el reemplazo del inciso primero del artículo 31 por el siguiente: “La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos que cumplan las siguientes condiciones: (a) que se encuentren vinculados directa o indirectamente al desarrollo del giro, entendiendo por tal el que se realiza para el desarrollo de las operaciones o negocios de la empresa o el que se efectúa en el interés de la misma; incluyendo gastos ordinarios, extraordinarios, habituales, excepcionales, voluntarios u obligatorios; (b) que sean razonables en cuanto a su monto, atendidas las circunstancias particulares del caso; (c) que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30; (d) que se encuentren pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente; (e) que tengan una causa lícita y no tengan su origen en comportamientos dolosos; y (f) que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio, en caso de fiscalización, a través de los medios de prueba que corresponda conforme a la naturaleza de los respectivos desembolsos.”

6 El profesor Francisco Selamé manifestaba en la Comisión de Hacienda del Senado que el proyecto “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”. BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE. Historia de la Ley N° 21.210, p. 1357, [en línea] <https://www.bcn.cl/historiadela Ley/fileadmin/file_ley/7727/HLD_7727_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf> [consulta: 18 de abril de 2020].

7 Ver, por ejemplo, BONACIC ALMARZA, Cristián. “Modernización del gasto necesario”. Diario Financiero, 18 de julio de 2019 [en línea] <<https://www.df.cl/noticias/opinion/columnistas/df-tax-modernizacion-del-gasto-necesario/2019-07-15/175123.html>> [consulta: 18 de abril de 2020].

8 Agregamos también el proyecto de circular sobre titulado “Gastos necesarios para producir la renta”, en consulta pública entre el 12 y 26 de junio de 2020. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Proyecto de circular sobre “Gastos necesarios para producir la renta”, [en línea] <<https://www4.sii.cl/consultaProyectosNormativosInternet/#Inicio>> [consulta: 15 de junio de 2020].

El primero es el Oficio N° 560 de 2020, en que, respecto de pagos de pensiones vitalicias a ex ejecutivos de una empresa, que incluso se desembolsaban a sus familiares después de la muerte de los titulares, se sostiene que “los pagos descritos [...] parecen no ser necesarios en razón de la cuantía y la extensión en el tiempo del pago, dado que durará por toda la vida de los exejecutivos, e incluso la de sus familiares que subsistan a su muerte, no existiendo una conexión con el interés, desarrollo o mantención del giro del negocio [...]”⁹

Por su parte, en la Circular N° 32 de 2020 el SII interpreta que, como gastos necesarios, se comprenden aquellos “relacionados con proyectos empresariales en que exista una razonable vinculación entre el desembolso y la finalidad o propósito previsto por el contribuyente al momento de efectuar dicho desembolso”,¹⁰ aun cuando ese propósito o finalidad se frustre.

También incluye gastos relacionados con la mantención de la actividad o negocio, “y gastos incurridos en relación a actividades económicas que aparejan ciertos riesgos que les son propios o cuya materialización, en cierta medida, son parte del negocio”.¹¹

Finalmente, el SII se refiere a “gastos relacionados con eventualidades o imprevistos cuya ocurrencia es transversal a las actividades económicas”.¹²

3. NUEVOS CASOS DE GASTOS DEL N° 13 DEL INCISO CUARTO DEL ARTÍCULO 31 DE LA LIR

El nuevo N° 13 del inciso cuarto del artículo 31 contempla tres nuevos casos de gastos especiales, que se analizan a continuación.

9 SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 560 de 2020, [en línea] <http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2020/ley_impuesto_renta_jadm2020.htm> [consulta: 18 de abril de 2020].

10 SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Circular N° 32 de 2020, [en línea] <http://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2020/circu32.pdf> [consulta: 29 de abril de 2020].

11 SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Circular N° 32 de 2020, [en línea] <http://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2020/circu32.pdf> [consulta: 29 de abril de 2020].

12 SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Circular N° 32 de 2020, [en línea] <http://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2020/circu32.pdf> [consulta: 29 de abril de 2020].

3.1 Primer caso

Este primer caso permite la deducción de “[l]os gastos o desembolsos incurridos con motivo de exigencias, medidas o condiciones medioambientales impuestas para la ejecución de un proyecto o actividad, contenidas en la resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividad de acuerdo a la legislación vigente sobre medio ambiente”.

El texto final aprobado resultó idéntico a la redacción original contemplada en el Mensaje, sin que haya existido discusión legislativa sobre esta nueva disposición.

3.1.1 Requisitos legales de este nuevo gasto

Bajo la nueva legislación, al igual como ocurría con el tratamiento otorgado por la jurisprudencia administrativa –que se analizará a continuación-, el requisito esencial para la deducción de estos gastos consiste en que éstos tengan como motivo exigencias, medidas o condiciones contenidas en una resolución emitida por la autoridad medioambiental, de acuerdo a la legislación sobre dicha materia.

Sobre lo anterior, sin ser el propósito de este trabajo ahondar en dicha normativa, puede señalarse que el artículo 10 de la Ley N° 19.300 establece los proyectos o actividades susceptibles de causar impacto ambiental, que deben someterse al sistema de evaluación que contempla dicha legislación.

Por su parte, el artículo 60 del Reglamento del Sistema de Evaluación de Impacto Ambiental establece los requisitos de la resolución de calificación ambiental, mencionando, en caso de aprobación del proyecto o actividades, las condiciones o exigencias que deberán cumplirse para su ejecución en todas sus fases, y aquéllas bajo las cuales se otorgarán los permisos ambientales sectoriales y las medidas de mitigación, compensación y reparación, cuando corresponda, en los casos de los Estudios de Impacto Ambiental.¹³

3.1.2 Tratamiento de este gasto, previo a su inclusión en la LIR

Bajo el concepto de gasto necesario revisado anteriormente, el SII ha aceptado las deducciones incurridas en materia medioambiental, en la medida en que éstas sean obligatorias para el contribuyente.

13 Decreto N° 40, de 2012, del Ministerio del Medio Ambiente, que aprueba el Reglamento del Sistema de Evaluación de Impacto Ambiental.

Así, en el Oficio N° 1373, de 2009, se acepta la deducción como gasto de desembolsos incurridos en la construcción de una obra, en base a las normas impartidas por una Municipalidad, cuyo incumplimiento “determinaría la oposición del Municipio al proyecto en su conjunto, de manera que su no construcción podría impedir su desarrollo” y, a la vez, la construcción resulta también obligatoria pues, para obtener la concesión marítima “sobre un terreno de playa, playa y uso de mejora fiscal, somete al concesionario al Sistema de Evaluación de Impacto Ambiental, de modo que, sin tal aprobación por parte de la Comisión Regional del Medio Ambiente de la Región BBB, las obras no pueden llevarse a cabo”.¹⁴

Por su parte, en el Oficio N° 336, de 2010, señala:¹⁵

“[e]l carácter obligatorio de estos desembolsos para la empresa ocurrente se desprende de lo dispuesto particularmente en la Resolución Exenta N° xxx de 200x de la Comisión Regional del Medio Ambiente y del artículo 3°, letra o), y normativamente del Reglamento del Sistema de Evaluación de Impacto Ambiental, contenido en el Decreto N° 95, del Ministerio Secretaría General de la Presidencia [...] norma que guarda relación con lo dispuesto en el artículo 10° de la Ley sobre Bases Generales del Medio Ambiente [...] lo que evidencia que incurrir en ellos no obedece a una liberalidad, sino a una obligación claramente establecida por nuestro ordenamiento jurídico”.¹⁶

Luego de la breve vigencia de la Ley N° 20.727 –que se analizará en el siguiente número-, el SII confirmó que los pagos o desembolsos obligatorios que hayan sido realizados como parte de exigencias o compromisos establecidos en una resolución de calificación ambiental que apruebe el respectivo proyecto o actividades, emitida por una Comisión Regional del Medio Ambiente, no estaban sujetos a la excepción contenida en el literal (v) del inciso segundo del artículo 21 de la LIR, hoy derogado.¹⁷ Por el contrario, esos pagos estaban sometidos al régimen general

14 SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 1373 de 2009, [en línea] <http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2009/ley_impuesto_renta_jadm2009.htm> [consulta: 12 de abril de 2020].

15 SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 336 de 2010, [en línea] <http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_ventas/2010/ley_impuesto_ventas_jadm2010.htm> [consulta: 12 de abril de 2020].

16 En el mismo sentido, en el Oficio N° 1373, de 2009, el SII permitía la deducción del gasto, de acuerdo a las reglas generales del artículo 31 de la LIR “en cuanto conforme a la normativa legal sobre concesiones marítimas y materias ambientales, la construcción de la obra materia de este oficio sea obligatoria para la empresa”.

17 SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 1381 de 2015, [en línea] <http://www.sii.cl/pagina_jurisprudencia/adminis/2015/renta/ja1381.htm> [consulta: 12 de abril de 2020].

del inciso primero del artículo 31 de la LIR, confirmándose la aplicación de los Oficios N° 1373 de 2009 y N° 336 de 2010.

Dicho tratamiento fue confirmado, una vez más, a través del Oficio N° 888, de 2017, en que señaló:

“[...] aquellos desembolsos incurridos con ocasión de proyectos o actividades cuya ejecución depende de su previa evaluación de impacto ambiental, y que obedezcan a condiciones o exigencias para la ejecución del proyecto o actividad expresadas en la misma RCA [resolución de calificación ambiental] que aprueba el proyecto o actividad, o bien vinculados directamente con medidas de mitigación, compensación y reparación también comprendidas en la propia RCA, son obligatorios e inevitables para el contribuyente, puesto que la aprobación del proyecto o actividad está condicionada a ellos, y consecuentemente, la posterior generación de la renta afecta a IDPC por el proyecto o actividad aprobado”¹⁸.

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

3.1.3 Efecto de la inclusión de este gasto, en relación con su tratamiento previo

La inclusión de este primer concepto en el catálogo del inciso cuarto del artículo 31 se traduce en el otorgamiento de estabilidad legal a la interpretación realizada por la autoridad tributaria, pues ésta había sido consistente en la aceptación de estos gastos, en la medida que se satisficiera una condición objetiva, como era la exigencia de ellos en una resolución emitida por la autoridad medioambiental.¹⁹

18 SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 888 de 2017, [en línea] <http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2017/ley_impuesto_renta_jadm2017.htm> [consulta: 12 de abril de 2020].

19 En tal sentido, en el proyecto de circular sobre “Gastos necesarios para producir la renta” el SII señala, citando el Oficio N° 888 de 2017, que “los desembolsos destinados a las medidas de mitigación, reparación o compensación ambiental que obedezcan a condiciones o exigencias para la ejecución de proyectos o actividades o a medidas de mitigación, compensación y reparación incluidas en una resolución de calificación ambiental son obligatorios e inevitables para la generación de la renta afecta a IDPC por el proyecto o actividad aprobado deducibles como gasto necesario en la determinación de la renta líquida imponible afecta a IDPC”. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Proyecto de circular sobre “Gastos necesarios para producir la renta”, [en línea] <<https://www4.sii.cl/consultaProyectosNormativosInternet/#Inicio>> [consulta: 15 de junio de 2020].

Dicha incorporación, además, se condice con el requisito de necesidad del gasto, precisado por la Ley N° 21.210, desde que gasto se encuentra asociado al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio.²⁰

3.2 Segundo caso

El nuevo N° 13 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR permite también la deducción de “a) los gastos o desembolsos en los que el titular incurra con ocasión de compromisos ambientales incluidos en el estudio o en la declaración de impacto ambiental, respecto de un proyecto o actividad que cuente o deba contar, de acuerdo con la legislación vigente sobre medio ambiente, con una resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividad”.

Esta disposición, que en el Mensaje fue calificada como “gastos de responsabilidad social empresarial”, tuvo una modificación de cierta relevancia, como fue la eliminación del vocablo “voluntarios” que precedía a la frase “compromisos ambientales”.

Si bien no hay constancia sobre la razón de dicha modificación en la historia fidedigna del establecimiento de la ley, su propósito habría sido precisar que, si bien estos gastos no son impuestos en una resolución emitida por la autoridad medioambiental, no dejan de ser obligatorios, porque son compromisos asumidos en un instrumento medioambiental y, además, porque constan en un contrato suscrito con un órgano de la Administración del Estado.

Adicionalmente, el texto original fue modificado en relación con sus requisitos de procedencia.

3.2.1 Requisitos legales de este nuevo gasto

Para la procedencia de esta deducción deben cumplirse los siguientes requisitos:

- i. Los gastos o desembolsos deben corresponder a compromisos ambientales incluidos en un estudio o declaración de impacto ambiental:

A diferencia del caso anterior, los compromisos ambientales son asumidos por el contribuyente en el estudio o declaración de impacto ambiental, sin que necesariamente consten en la resolución que emita la autoridad sectorial.²¹

20 A mayor abundamiento, en el proyecto de circular sobre “Gastos necesarios para producir la renta” el SII sostiene que el requisito de necesidad del gasto se da por cumplido, de acuerdo a la especial naturaleza del gasto. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Proyecto de circular sobre “Gastos necesarios para producir la renta”, [en línea] < <https://www4.sii.cl/consultaProyectosNormativosInternet/#Inicio> > [consulta: 15 de junio de 2020].

21 Artículos 18 y 19 del Reglamento del Sistema de Evaluación de Impacto Ambiental.

- ii. El proyecto o actividad sobre el que recaen cuenta, o debe contar, con una resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividad.²²
- iii. Los gastos o desembolsos deben constar en un contrato o convenio suscrito con un órgano de la Administración del Estado:²³

Se trata éste de un requisito de control, que tiene por objeto evitar un uso indebido de esta normativa.²⁴
- iv. Los pagos o desembolsos no deben efectuarse directa o indirectamente en beneficio de empresas del mismo grupo empresarial,²⁵ o de personas o entidades relacionadas:²⁶

22 Artículo 10 de la Ley N° 19.300, en relación con los artículos 4 y siguientes del Reglamento del Sistema de Evaluación de Impacto Ambiental.

23 El artículo 1 del D.F.L. N° 1/19.653 de 2000, que fija el texto refundido, coordinado y sistematizado de la Ley N° 18.575, Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado, señala que la Administración de Estado está constituida por los Ministerios, las Intendencias, las Gobernaciones y los órganos y servicios públicos creados para el cumplimiento de la función administrativa, incluidos la Contraloría General de la República, el Banco Central, las Fuerzas Armadas y las Fuerzas de Orden y Seguridad Pública, los Gobiernos Regionales, las Municipalidades y las empresas públicas creadas por ley.

24 En el proyecto de circular sobre “Gastos necesarios para producir la renta” el SII indica que esta exigencia “tiene como propósito, por una parte, evitar que se realicen aportes en forma inorgánica o inconsistente con los intereses de las comunidades locales; y, por otra, la intervención de un órgano de la administración del Estado, sujeto al principio de probidad, que ofrezca los debidos resguardos y garantías sobre el buen uso y destino de los recursos”. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Proyecto de circular sobre “Gastos necesarios para producir la renta”, [en línea] < <https://www4.sii.cl/consultaProyectosNormativosInternet/#Inicio> > [consulta: 15 de junio de 2020].

25 El artículo 8 N° 14 del Código Tributario, al que se remite la norma revisada, se dirige, a su vez, al inciso segundo del artículo 96 de la ley N° 18.045, de Mercado de Valores.

26 El artículo 8 N° 17 del Código Tributario, introducido por la Ley N° 21.210 (que podría calificarse como la norma general de relación), define relacionados como:

“a) El controlador y las controladas. Se considerará como controlador a toda persona o entidad o grupo de ellas con acuerdo explícito de actuación conjunta que, directamente o a través de otras personas o entidades, es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posee o tiene derecho a más del 50% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas de otra entidad, empresa o sociedad. Estas últimas se considerarán como controladas.

Para estos efectos, se entenderá que existe un acuerdo explícito de actuación conjunta cuando se verifique una convención entre dos o más personas o entidades que participan simultáneamente en la propiedad de la sociedad, directamente o a través de otras personas naturales o jurídicas controladas, mediante la cual se comprometen a participar con idéntico interés en la gestión de la sociedad u obtener el control de la misma.

b) Todas las entidades que se encuentren bajo un controlador común.

c) Las entidades y sus dueños, usufructuarios o contribuyentes que a cualquier otro título posean, directamente o a través de otras personas o entidades, más del 10% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas.

Al igual que el caso anterior, se trata de un requisito de control, que tiene por objeto evitar un uso indebido de esta normativa.

- v. No serán aceptados como gasto los pagos o desembolsos que excedan de la cantidad mayor entre la suma equivalente al 2% de la renta líquida imponible del ejercicio respectivo, del 1,6 por mil del capital propio tributario de la empresa, según el valor de éste al término del ejercicio respectivo, o del 5% de la inversión total anual que se efectúe en la ejecución del proyecto:

Al establecerse como límite el 1,6 por mil del capital propio tributario, o el 5% de la inversión total anual de ejecución del proyecto, se permite que las empresas con pérdidas tributarias puedan también beneficiarse de esta norma, lo que resulta razonable, considerando que este tipo de gastos o desembolsos son materializados desde el inicio de un proyecto, cuando normalmente los contribuyentes que incurren en ellos registran pérdidas tributarias.

La ley señala que el exceso sobre el límite no será aceptado como gasto, lo que implica, en nuestra opinión, que este exceso será, normalmente, un agregado a la renta líquida imponible de Primera Categoría, no aplicándose el impuesto único del artículo 21 de la LIR, considerando las modificaciones realizadas por la Ley N° 21.210 a dicha norma legal.²⁷

En efecto, en este caso especial de gasto normalmente no concurriría ninguna de las hipótesis de aplicación del tributo del artículo 21 de la LIR, pues los desembolsos no pueden beneficiar directa o indirectamente a los relacionados ni a sus socios (la misma norma prevista en el N° 13 impide que estos gastos sean efectuados en favor de relacionados).

d) El gestor de un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario respecto de la asociación o negocio en que tiene derecho a más del 10% de las utilidades. Asimismo, los partícipes de un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario respecto de la asociación o negocio en que tengan derecho a más del 10% de las utilidades.

e) Las entidades relacionadas con una persona natural de acuerdo a los literales c) y d) anteriores, que no se encuentren bajo las hipótesis de las letras a) y b), se considerarán relacionadas entre sí.

f) Las matrices o coligadas y sus filiales o coligadas, en conformidad a las definiciones contenidas en la ley N° 18.046^o.

27 De acuerdo al nuevo texto del artículo 21 de la LIR, se establece que se gravan con el impuesto con tasa de 40% las partidas del N° 1 del artículo 33 de la LIR, que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo y que beneficien directa o indirectamente a los relacionados a la empresa o sus propietarios, o bien, en aquellos casos en que el contribuyente no logre acreditar la naturaleza y efectividad del desembolso.

Hipotéticamente podría tener lugar el impuesto indicado si el gasto beneficiara a alguno de los relacionados a que se refiere el inciso final del artículo 21 de la LIR, no incluido dentro de los relacionados del N° 17 del artículo 8 del Código Tributario.²⁸ Sin embargo, atendida la naturaleza del gasto, y la intervención de un órgano de la Administración del Estado en su origen, esta hipótesis parece altamente improbable de ocurrir.

Por otra parte, tampoco se trataría de gastos en que no se logra acreditar su naturaleza, ni la efectividad del desembolso, como requiere el literal (i) del inciso primero del artículo 21 de la LIR (en realidad, los gastos no se aceptarían debido a su exceso sobre el límite legal).

3.2.2 Tratamiento de este gasto, previo a su inclusión en la LIR

A través de la Ley N° 20.727 se había incorporado un literal (v) al inciso segundo del artículo 21 de la LIR, que tenía por objeto eximir del impuesto único previsto en ese artículo a los pagos o desembolsos efectuados con motivo de la aprobación o ejecución de un proyecto o de actividades empresariales que cuenten o deban contar, de acuerdo a la legislación sobre medio ambiente, con una resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividades y que consten en un contrato o convenio suscrito, entre otros, “con la autoridad pública”.²⁹

El propósito de esa norma era “permitir que las empresas que efectúen desembolsos para el financiamiento de programas, de lo que se conoce como responsabilidad social empresarial, no se afecten con el impuesto establecido en dicha norma [artículo 21 de la LIR], adoptando los resguardos correspondientes para que no se mal utilice esta norma”.³⁰

En el curso de tramitación del proyecto de ley se eliminó del texto el vocablo de “responsabilidad social empresarial”, “porque lo que se quiere fomentar en realidad es la adopción de medidas de mitigación, que por su naturaleza no son

28 Por ejemplo, al cónyuge, conviviente civil, hijos no emancipados legalmente, directores, gerentes, administradores, ejecutivos principales o liquidadores, y toda entidad controlada directa o indirectamente por ellos.

29 La Ley N° 20.727 fue publicada en el Diario Oficial de fecha 31 de enero de 2014. La modificación al artículo 21 de la LIR entró en vigencia a contar del 1 de enero de 2014.

30 Mensaje Presidencial N° 028-361, de 4 de abril de 2013. BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE. Historia de la Ley N° 20.727, p. 7, [en línea] <https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/4288/HLD_4288_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf> [consulta: 10 de abril de 2020].

siempre voluntarias, ya que apuntan a compensar las externalidades negativas que puedan generar los proyectos en las comunidades circundantes”.³¹

Como se advierte, el tratamiento otorgado a los gastos efectuados al amparo de esta norma era desafectarlos de la aplicación del impuesto único del artículo 21 de la LIR, pero igualmente estos gastos no eran aceptados, debiendo agregarse a la base del impuesto de Primera Categoría, si es que habían sido deducidos.

La referida disposición, que podría calificarse como el precedente legislativo de la actual normativa (aunque con las diferencias que hemos anotado), fue derogada por la Ley N° 20.780, teniendo vigencia hasta el 31 de diciembre de 2016. Debido a lo anterior, en su jurisprudencia administrativa el SII efectúa una distinción entre el período en que dicha norma estuvo vigente y el período posterior a esa vigencia.

Así, en el Oficio N° 888 de 2017 aclaraba que los desembolsos que correspondan a compromisos ambientales no contemplados o exigidos en una resolución de calificación ambiental, ofrecidos voluntariamente, y que se efectúen durante la vigencia de la modificación realizada por la Ley N° 20.727, “no cumplen con las exigencias para ser deducibles como gasto necesario en la determinación de la renta líquida imponible afecta a IDPC. Sin embargo, si cumplen con los requisitos indicados a continuación [los señalados en el literal (v) del inciso segundo del artículo 21 de la LIR] no quedan afectos a la tributación del artículo 21, de la LIR”.³²

En el mismo pronunciamiento el SII agrega:³³

“[...] aquellos desembolsos pagados o adeudados a contar del 1° de enero del 2017, deben ser analizados caso a caso, en la instancia de fiscalización que corresponda, para determinar si han favorecido o contribuido a la aprobación del proyecto o actividad por el Servicio de Evaluación de Impacto Ambiental

31 Intervención del Ministro de Hacienda, en Informe Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados. BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE. Historia de la Ley N° 20.727, p. 33, [en línea] <https://www.bcn.cl/historiadelailey/fileadmin/file_ley/4288/HLID_4288_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf> [consulta: 10 de abril de 2020].

32 SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 888 de 2017, [en línea] <http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2017/ley_impuesto_renta_jadm2017.htm> [consulta: 12 de abril de 2020].

33 SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 888 de 2017, [en línea] <http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2017/ley_impuesto_renta_jadm2017.htm> [consulta: 12 de abril de 2020].

o por autoridades sectoriales, y en consecuencia se vuelven inevitables para la generación de la renta afecta a IDPC por el proyecto o actividad aprobado, como asimismo si ellos son necesarios en cuanto a su monto o magnitud en la producción de la renta afecta a IDPC”.³⁴

Es decir, el SII condicionaba la aceptación del gasto al análisis de su contribución a la aprobación del proyecto o actividad, y si es necesario para la generación de la renta afecta, en función de su monto o magnitud.

3.2.3 Efecto de la inclusión de este gasto, en relación con su tratamiento previo

Considerando el tratamiento que a este gasto le había dado el SII, la inclusión de este segundo concepto en el catálogo del inciso cuarto del artículo 31 otorga certeza jurídica sobre los efectos de estos desembolsos, pues, en definitiva, la aceptación del gasto estaba sujeta al análisis casuístico realizado en la instancia de fiscalización, y en base a criterios de difícil demostración.

En nuestra opinión, la incorporación legal se ajusta al requisito de necesidad del gasto, precisado por la Ley N° 21.210, desde que este gasto se encuentra asociado al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio, considerando además las referencias incluidas en la Circular N° 32 de 2020, revisada más arriba.³⁵

3.3 Tercer caso

Finalmente, el nuevo N° 13 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR permite la deducción de “b) los gastos o desembolsos efectuados en favor de la comunidad y que supongan un beneficio de carácter permanente, tales como gastos asociados a la construcción de obras o infraestructuras de uso comunitario, su equipamiento o

34 Lo mismo indica el SII en la Circular N° 71, de 2015, agregando que “cuando los gastos o desembolsos referidos se relacionen con el giro del negocio o empresa, y resulten obligatorios para ésta, en razón de que se efectúan como parte de las exigencias o compromisos estipulados en una resolución emitida por una autoridad pública, o como parte de un contrato o convenio suscrito por el contribuyente con ésta, podrán rebajarse como gastos necesarios para producir la renta [...]”.SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Circular N° 71 de 2015, [en línea] <http://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2015/circu71.pdf> [consulta: 11 de abril de 2020].

35 A mayor abundamiento, en el proyecto de circular sobre “Gastos necesarios para producir la renta” el SII sostiene que el requisito de necesidad del gasto se da por cumplido, de acuerdo a la especial naturaleza del gasto. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Proyecto de circular sobre “Gastos necesarios para producir la renta”, [en línea] <<https://www4.sii.cl/consultaProyectosNormativosInternet/#Inicio>> [consulta: 15 de junio de 2020].

mejora, el financiamiento de proyectos educativos o culturales específicos y otros aportes de similar naturaleza”.

Este caso no estaba contemplado inicialmente en el Mensaje, siendo íntegramente incorporado durante la tramitación del proyecto de ley en la Cámara de Diputados.

Durante la discusión legislativa, el Consejo Minero, en forma previa a la inclusión de esta disposición en el texto legal, anotó que la redacción original de la norma “al circunscribirse solo a los gastos ambientales, no da cuenta de la diversidad de los gastos relacionados con responsabilidad social empresarial (RSE) que el mensaje busca cubrir. Además, el requisito de inclusión en un instrumento medioambiental y los topes de montos harán inoperante la norma en los casos en que más sentido tiene aplicarla”.³⁶

La necesidad de incluir una norma especial sobre gastos de responsabilidad empresarial, que no tengan su origen en obligaciones incluidas en instrumentos medioambientales, se justificaba en que “[a]demás de las obligaciones que surgen del SEIA [Sistema de Evaluación de Impacto Ambiental], las empresas, entre ellas las mineras, desarrollan iniciativas de RSE, que abarcan el aporte y el desarrollo de acciones e iniciativas a beneficio directo de las comunidades aledañas a sus proyectos en materias tan diversas como educación, capacitación y empleo; desarrollo de proveedores y emprendedores; construcción de infraestructura; mejoras a la salud y la calidad de vida; cultura, deporte y recreación, etc.”.³⁷

Finalmente, esta disposición fue incorporada en el inciso segundo del N° 13, diferenciándola de los gastos medioambientales mencionados en el número anterior, pero aplicándole requisitos comunes.

3.3.1 Requisitos legales de este nuevo gasto

Para la procedencia de esta deducción deben cumplirse los siguientes requisitos:

36 Intervención del Presidente del Consejo Minero en Informe de Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados. BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE. Historia de la Ley N° 21.210, p. 400, [en línea] <https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/7727/HLD_7727_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf> [consulta: 12 de abril de 2020].

37 Intervención del Presidente del Consejo Minero en Informe de Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados. BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE. Historia de la Ley N° 21.210, p. 401, [en línea] <https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/7727/HLD_7727_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf> [consulta: 12 de abril de 2020].

- i. Los gastos o desembolsos deben ser efectuados en favor de la comunidad:

La ley no define el concepto de “comunidad”, por lo que la procedencia de este beneficio no queda restringida a gastos o desembolsos realizados, por ejemplo, en favor de organizaciones comunitarias constituidas en conformidad a la Ley N° 19.418, o en favor de comunidades indígenas, constituidas en conformidad con la Ley N° 19.253.

- ii. Dichos gastos o desembolsos deben suponer un beneficio de carácter permanente, tales como gastos asociados a la construcción de obras o infraestructuras de uso comunitario, su equipamiento o mejora, el financiamiento de proyectos educativos o culturales específicos y otros aportes de similar naturaleza:

Respecto de este requisito, su sentido y suficiencia dependerá de la interpretación que se realice de la norma. En primer término, para definir el concepto de “beneficio de carácter permanente” y, en segundo lugar, para definir qué “otros aportes de similar naturaleza” quedan comprendidos en la disposición, más allá de los mencionados en el texto legal.³⁸

Adicionalmente, advertimos que algunos de estos gastos o desembolsos podrían canalizarse a través de leyes de donaciones con fines especiales, por ejemplo, a través de la Ley N° 19.885, el artículo 46 de la Ley de Rentas Municipales, o el N° 7 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR.

Dichos cuerpos normativos, a diferencia de esta nueva disposición legal, eximen del pago del impuesto a las donaciones y del trámite de insinuación de la donación, estableciendo algunos de ellos la posibilidad de deducir una parte como crédito tributario.

Por esto, concluimos que el sentido de este nuevo N° 13 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR es ampliar las posibilidades de deducción como gasto de aquellos desembolsos que, de no cumplir con los requisitos para acogerse a alguna ley especial de donación, habrían sido considerados

38 Respecto del concepto de beneficio de carácter permanente, el SII señala que “los gastos o desembolsos deben efectuarse a través de aportes que otorguen valor a la comunidad, que dicho valor sea conmensurable (objetivo) y concreto, y que, por las mismas razones, puedan ser constatados por los órganos competentes o la propia comunidad”. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Proyecto de circular sobre “Gastos necesarios para producir la renta”, [en línea] < <https://www4.sii.cl/consultaProyectosNormativosInternet/#Inicio> > [consulta: 15 de junio de 2020].

como un gasto rechazado.^{39 40} En definitiva, el propósito del legislador sería permitir que los contribuyentes puedan incurrir en estos desembolsos, sin que ellos, de cumplirse con los requisitos legales analizados, puedan ser rechazados.

- iii. Los gastos o desembolsos deben constar en un contrato o convenio suscrito con un órgano de la Administración del Estado.⁴¹
- iv. Los pagos o desembolsos no deben efectuarse directa o indirectamente en beneficio de empresas del mismo grupo empresarial,⁴² o de personas o entidades relacionadas.⁴³
- v. No serán aceptados como gasto los pagos o desembolsos que excedan de la cantidad mayor entre la suma equivalente al 2% de la renta líquida imponible del ejercicio respectivo, del 1,6 por mil del capital propio tributario de la empresa, según el valor de éste al término del ejercicio respectivo, o del 5% de la inversión total anual que se efectúe en la ejecución del proyecto.⁴⁴

3.3.2 Tratamiento de este gasto, previo a su inclusión en la LIR

El tratamiento de estas deducciones, que genéricamente pueden clasificarse como “gastos por responsabilidad social empresarial”, está sujeta al cumplimiento del requisito de necesidad del gasto, a partir del amplio concepto construido por la jurisprudencia administrativa. En el número anterior se revisó el tratamiento dado por el SII respecto de gastos de este tipo, pero de naturaleza medioambiental (que no fueran exigidos en una resolución emitida por la autoridad competente).

39 Esta finalidad ya era expuesta durante la tramitación legislativa de la Ley N° 20.727, en que el Coordinador de Políticas Tributarias del Ministerio de Hacienda señalaba “que el problema en relación a los gastos sociales viene dado principalmente en que muchos de estos gastos no pueden encausarse en alguna de las leyes de donaciones, razón por la cual son sancionados tributariamente”. Intervención del Coordinador de Políticas Tributarias del Ministerio de Hacienda, en Informe Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados. BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE. Historia de la Ley N° 20.727, p. 32, [en línea] <https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/4288/HLD_4288_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf> [consulta: 10 de abril de 2020].

40 Este mismo comentario resulta aplicable a los otros casos contemplados en el nuevo numeral 13, cuando el compromiso ambiental incluido en el estudio o declaración de impacto ambiental, o la exigencia, medida condición medioambiental impuesta en la respectiva resolución, consista en materializar una donación a favor de un tercero.

41 Ver notas al pie N° 23 y N° 24.

42 Ver nota al pie N° 25.

43 Ver nota al pie N° 26.

44 Ver notas al pie N° 27 y N° 28.

Otros casos en que el SII se pronunció respecto de estos gastos, más allá del ámbito medioambiental, son los que dicen relación con la construcción de obras viales.

Así, el SII sostiene:⁴⁵

“[...] en relación con los aportes a efectuar por las empresas privadas para la construcción de la Autopista Costanera Sur, [...] se advierte que dichas cantidades a la luz de los requisitos exigidos por la norma legal antes mencionada, no reúnen tales condiciones, puesto que las erogaciones realizadas para la construcción de la obra vial en referencia no se efectúan en función de una contraprestación o servicio directo a recibir por el aportante, beneficiándose con la citada construcción la comunidad en general.

En otras palabras, la mencionada obra vial será construida y utilizada por personas que no tienen ninguna relación con las empresas aportantes de las referidas sumas, las cuales no le están prestando ningún servicio en particular o una contraprestación específica, ya que la construcción de dicha obra es de beneficio de la comunidad en general y no en favor de una persona determinada”.⁴⁶

Posteriormente, la autoridad tributaria fue emitiendo pronunciamientos que aceptaban la deducción de gastos incurridos en la construcción de obras viales, en la medida en que ellas beneficiaran también al contribuyente, criterio que fue establecido en la Circular N° 49, de 2006.⁴⁷

45 SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 2609 de 2000, [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2000/renta/julio07.htm>> [consulta: 12 de abril de 2020]. Este oficio fue ratificado por el Oficio N° 591, de 2005. Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 591 de 2005, [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2005/renta/ja908.htm>> [consulta: 12 de abril de 2020].

46 El SII añade, nuevamente bajo la tesis de la correlación ingreso y gasto, que “los gastos deducibles en la determinación de la renta líquida imponible de Primera Categoría del ejercicio, por lo general, deben tener una relación directa con los ingresos brutos del período establecidos en el artículo 29 de la ley del ramo, a objeto de establecer la correlatividad entre ingresos y gastos del ejercicio, y no con ingresos futuros imprevistos, ya que nada garantiza a las empresas que realizan los aportes que estas sumas les vayan a generar ingresos o rentas tributables en el futuro, y en el evento de que tales cantidades pudieran tener alguna incidencia en dicho sentido, ésta sería imposible de cuantificar en forma real o concreta. Es decir, el ahorro en los costos de operación que significará la construcción de la autopista, el aumento de los ingresos y la plusvalía que provocará su construcción, son elementos inciertos, siendo imposible de cuantificar su beneficio para la empresa aportante, lo que hace concluir que en ningún caso tales hechos sirven como base para aceptar como gastos necesarios para producir la renta las referidas sumas aportadas”. Este criterio, como se advirtió, se contrapone con la precisión sobre necesidad del gasto que introduce la Ley N° 21.210, y que el SII interpreta en la Circular N° 32 de 2020.

47 SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Circular N° 49 de 2006, [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2006/circu49.htm>> [consulta: 12 de abril de 2020].

De igual manera, en el Oficio N° 2415, de 2008, señalaba:

“[...] dicha circular [Circular N° 49, de 2006] regula la forma en que las empresas extractivas, forestales, productivas y similares deberán acreditar la necesidad de los gastos en que incurran para la construcción y mejoramiento de caminos públicos, puesto que se trata de empresas que en principio no se encuentran en la necesidad de incurrir en tales desembolsos para el desarrollo de su actividad, pero respecto de las cuales procede la aceptación del gasto en la medida que ello les permita optimizar sus costos de transporte y carga, entendiéndose que en esa medida, los gastos respectivos serán necesarios para la producir su renta”.⁴⁸

Luego, en el Oficio N° 1049, de 2011, indica:⁴⁹

“[...] este Servicio ha aceptado en jurisprudencia anterior la procedencia como gasto necesario para producir la renta de los desembolsos incurridos por una empresa consistentes en la pavimentación y mejoramiento de una vía de acceso público, a la cual tiene acceso la comunidad en general, por cuanto ese camino era la única vía de acceso a los predios de la empresa ocurrente, siendo irrelevante que el camino sea de uso exclusivo de la compañía que soporta el desembolso, situación que precisamente resulta análoga a la que se produce en el caso analizado, pues de acuerdo a lo informado por la empresa consultora encargada de la evaluación los daños, el camino mencionado une además la ciudad de Iquique con el poblado de Mamiña”.⁵⁰

Por lo tanto, la jurisprudencia administrativa no innovó sobre el tratamiento de estos gastos, analizándolos desde el punto de vista de la necesidad de los mismos.

3.3.3 Efecto de la inclusión de este gasto, en relación con su tratamiento previo

Al igual que en el caso precedente, la introducción de la norma legal que se analiza contribuye a generar mayor certeza sobre el tratamiento tributario de estos gastos, pues su aceptación dependía de la calificación de la necesidad de los mismos, particularmente, de su obligatoriedad.

48 SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 2415 de 2008, [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2008/renta/ja2415.htm>> [consulta: 12 de abril de 2020].

49 Otros oficios sobre esta materia son los N° 1961, de 2011; N° 3286, de 2009; N° 2410, de 2008.

50 SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 1049 de 2011, [en línea] <http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2011/ley_impuesto_renta_jadm2011.htm> [consulta: 12 de abril de 2020].

En nuestra opinión, estos gastos, además, se encuentran asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio, como consta con amplitud en la historia de esta disposición, y como puede concluirse de las referencias incluidas en la Circular N° 32 de 2020, revisada más arriba.⁵¹

4. NUEVOS CASOS DE GASTOS DEL N° 14 DEL INCISO CUARTO DEL ARTÍCULO 31 DE LA LIR

La Ley N° 21.210 introduce también un nuevo numeral 14 al artículo 31 de la LIR que, a su vez, contempla tres casos distintos de gastos. Estos casos pueden agruparse, en términos generales, bajo el concepto de “compensaciones” e “indemnizaciones”.

4.1 Primer caso

La primera situación que regula este numeral la constituye “[l]os 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”.⁵²

Según se advierte en la historia fidedigna del establecimiento de la ley, esta norma se mantuvo en términos casi idénticos durante la tramitación legislativa, sólo eliminándose el vocablo “indemnizar” que antecedió al vocablo “compensar”, en los párrafos primero y segundo.

51 A mayor abundamiento, en el proyecto de circular sobre “Gastos necesarios para producir la renta” el SII sostiene que el requisito de necesidad del gasto se da por cumplido, de acuerdo a la especial naturaleza del gasto. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Proyecto de circular sobre “Gastos necesarios para producir la renta”, [en línea]

< <https://www4.sii.cl/consultaProyectosNormativosInternet/#Inicio> > [consulta: 15 de junio de 2020].

52 En el párrafo segundo, la ley se refiere al tratamiento de estos conceptos, en los siguientes términos: “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”.

Por su parte, en la Comisión de Hacienda del Senado se produjo un interesante debate sobre el sentido de esta disposición, precisándose que ésta tuvo por finalidad regular el tratamiento de las compensaciones que deben realizarse en casos de responsabilidad objetiva, mencionándose como ejemplo “las empresas eléctricas que deben compensar a sus clientes en caso de interrupción del suministro”.⁵³

En relación con el tratamiento tributario de los pagos realizados por y al contribuyente, a que se refieren los párrafos primero y segundo del N° 14, se precisó que “son deducibles de la renta líquida imponible, salvo que en un juicio el tribunal resuelva que ha existido negligencia por parte del contribuyente. Asimismo, en los casos de responsabilidad objetiva, si la acción es atribuible a un tercero, aunque la empresa debe responder podrá repetir contra ese tercero y si logra que el tercero la indemnice, habiéndose deducido previamente el monto que pagó a los consumidores y recuperado después algo o el total, ese monto será un ingreso, porque su situación patrimonial es neutra”.⁵⁴

4.1.1 Requisitos legales de este nuevo gasto y tratamiento tributario

Para la procedencia de esta deducción deben cumplirse los siguientes requisitos:

- i. Los desembolsos o descuentos deben ser ordenados por entidades fiscalizadoras.⁵⁵

En el caso de empresas distribuidoras de energía eléctrica, ejemplo que se tuvo en cuenta en la discusión legislativa, parece claro que esta entidad es la Superintendencia de Electricidad y Combustibles. Respecto de otros contribuyentes, deberá revisarse la normativa que imponga la obligación de compensación. Como se verá en las líneas siguientes, esta entidad podría ser también el Servicio Nacional del Consumidor.

53 Intervención del Coordinador de Política Tributaria del Ministerio de Hacienda en Informe de la Comisión de Hacienda del Senado. BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE. Historia de la Ley N° 21.210, p. 1652, [en línea] <https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/7727/HLD_7727_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf> [consulta: 10 de abril de 2020].

54 Intervención del Coordinador de Política Tributaria del Ministerio de Hacienda en Informe de la Comisión de Hacienda del Senado. BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE. Historia de la Ley N° 21.210, p. 1653, [en línea] <https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/7727/HLD_7727_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf> [consulta: 10 de abril de 2020].

55 El SII señala que “las mismas reglas anteriores se aplicarán si el desembolso o descuento es ordenado directamente por la ley y sin que lo ordene una entidad fiscalizadora, como sucede, por ejemplo, en el caso del artículo 5° de la Ley N° 21.234”. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Proyecto de circular sobre “Gastos necesarios para producir la renta”, [en línea] <<https://www4.sii.cl/consultaProyectosNormativosInternet/#Inicio>> [consulta: 15 de junio de 2020].

- ii. Los desembolsos o descuentos deben ser efectivamente pagados en cumplimiento de una obligación legal de compensar el daño patrimonial a sus clientes o usuarios.

La obligación de compensar debe ser establecida en la ley, como ocurre respecto del artículo 16 B de la Ley N° 18.410.

Adicionalmente, este requisito restringe la procedencia de este gasto, pues podrá ser deducido cuando sea efectuado a favor de clientes o usuarios, lo que revela que entre la empresa y el afectado debe existir una relación contractual que se ve afectada por un incumplimiento, por el que la ley ordena compensar en forma objetiva.

No cabrían dentro de la norma, por tanto, la compensación de daños, aun ordenados por la ley en forma objetiva, si no existe la relación contractual que permite calificar a las víctimas del incumplimiento como “clientes o usuarios”.

- iii. La obligación legal de compensar no exige probar la negligencia del contribuyente.

Como se ha dicho, y consta en la historia fidedigna del establecimiento de la ley, la obligación de compensar surge de lo que en, doctrina, se llama “responsabilidad objetiva”, en que “se prescinde en absoluto de la conducta del sujeto, no se mira su culpabilidad, se atiende única y exclusivamente al daño producido, basta que este daño se produzca para que el autor del hecho dañino esté obligado a indemnizar”.⁵⁶

Si bien la ley no precisa con qué clase de culpa tendría que haber actuado el contribuyente,⁵⁷ esa calificación no tiene relevancia si, en definitiva, se prescinde de la misma para obligar a compensar.⁵⁸

56 DÍAZ TOLOSA, Regina Ingrid. “Responsabilidad objetiva en el ordenamiento jurídico chileno”. Revista de Derecho, Universidad Católica del Norte, Año 14, N° 1, 2007, p. 82 [en línea] <<https://revistaderecho.ucn.cl/article/view/2897/2701>> [consulta: 11 de abril de 2020].

57 Artículo 44 del Código Civil.

58 DÍAZ TOLOSA indica que “el problema de la responsabilidad se traduce en un asunto de causalidad y no de imputabilidad; basta encontrar la relación de causalidad entre el hecho y el daño producido, no siendo necesaria la relación de reprochabilidad entre el autor del hecho y el hecho mismo”. DÍAZ TOLOSA, Regina Ingrid. “Responsabilidad objetiva en el ordenamiento jurídico chileno”. Revista de Derecho, Universidad Católica del Norte, Año 14, N° 1, 2007, p. 82 [en línea] <<https://revistaderecho.ucn.cl/article/view/2897/2701>> [consulta: 11 de abril de 2020].

Dicho todo lo anterior, y sin pretender agotar los casos que podrían tener lugar dentro de esta norma, se encuentran, además de la obligación de compensación que recae sobre empresas distribuidoras de energía eléctrica, la que pesa sobre los concesionarios de servicios públicos de telecomunicaciones (artículo 27 de la Ley N° 18.168),⁵⁹ o sobre el transportador aéreo y explotador de una aeronave (artículos 142 y siguientes del Código Aeronáutico).⁶⁰

Más genéricamente, en los casos de suspensión, paralización o no prestación injustificada de servicios de agua potable, gas, alcantarillado, energía eléctrica, telecomunicaciones, teléfono o recolección de basura, residuos o elementos tóxicos, el artículo 25 A de la Ley N° 19.496 obliga a proveedores que presten esos servicios a indemnizar “de manera directa y automática” al consumidor afectado, por cada día sin suministro, con un monto equivalente a diez veces el valor promedio diario de lo facturado.⁶¹

En el segundo párrafo del numeral que se revisa la ley se refiere a:

- i. Los efectos tributarios de las cantidades recibidas por el contribuyente luego de repetir en contra del tercero responsable:

Al no considerarse los gastos o desembolsos efectuados por el contribuyente como gastos rechazados, si se da cumplimiento a los requisitos anteriores la

59 Los incisos segundo y tercero disponen:

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

Tratándose de usuarios que no tengan contratada la facturación y cobro de un cargo fijo, los descuentos que procedan a su respecto se realizarán por las concesionarias, mediante la prórroga del tiempo de vigencia de las tarjetas utilizadas a este efecto. A objeto de la indemnización se deberá atender a niveles promedio de consumo mensual. Los descuentos e indemnizaciones que se establecen en este artículo deberán descontarse de la cuenta o factura mensual más próxima”.

60 DÍAZ TOLOSA advierte que “en materia de navegación aeronáutica existe responsabilidad objetiva, pero se encuentra atenuada, pues se permite que en ciertas circunstancias, el explotador se libere de responsabilidad”. DÍAZ TOLOSA, Regina Ingrid. “Responsabilidad objetiva en el ordenamiento jurídico chileno”. Revista de Derecho, Universidad Católica del Norte, Año 14, N° 1, 2007, p. 105 [en línea] <<https://revistaderecho.ucn.cl/article/view/2897/2701>> [consulta: 11 de abril de 2020].

61 La Ley N° 19.496 agrega que sólo tendrá lugar en aquellos casos en que las leyes especiales respectivas no contemplen una indemnización mínima legalmente tasada, y se entenderá sin perjuicio del ejercicio por parte de los consumidores del derecho contenido en la letra e) del inciso primero del artículo 3.

ley permite su deducción. Ahora bien, si se repite en contra de los terceros responsables, las cantidades que se obtengan de éste se agregan a la renta líquida imponible del ejercicio en que se perciben.

En caso de determinarse la negligencia del contribuyente por autoridad competente, los desembolsos o descuentos pagados no serán aceptados como gasto deducible, no gravándose con el impuesto único del artículo 21 de la LIR. La ley nada dice si, en este caso, debe rectificarse la declaración de renta en que se reconoció el gasto con motivo de las compensaciones, o si debe efectuarse un agregado en la renta líquida imponible del ejercicio en que se determinó la negligencia por autoridad competente.⁶²

Este tratamiento difiere del señalado por el SII en forma previa a la incorporación legal, según se revisará.

- ii. Los efectos tributarios del crédito que tenga el contribuyente en contra del tercero responsable:

La ley dispone que, pendientes las acciones de repetición, los desembolsos o descuentos efectuados por el contribuyente, con motivo de los pagos efectuados a clientes o usuarios, no constituye un activo para efectos tributarios, no pudiendo ser castigado en conformidad a las reglas del N° 4 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR.

De esta forma, la ley nuevamente modifica el tratamiento expresado por el SII, en forma previa a la incorporación legal.

- iii. Los efectos tributarios de los pagos que efectúe el tercero responsable:

Los gastos en que incurre el tercero responsable no serán aceptados, pero no se gravan con el impuesto único del artículo 21 de la LIR, agregándose a la renta líquida imponible de Primera Categoría.

Este tratamiento difiere del señalado por el SII en forma previa a la incorporación legal, según se revisará.

62 El SII, sin embargo, señala que en tal caso se debe reversar el gasto efectuado y, para tal efecto, “[e]l reverso se efectuará en el ejercicio en que produzca tal determinación de autoridad. Esto es, la ley permite utilizar el gasto a quien se encuentra obligado por ley a asumirlo, pero en el ejercicio en que se determine quién en definitiva tuvo el actuar negligente, se definirá la situación tributaria final del gasto”. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Proyecto de circular sobre “Gastos necesarios para producir la renta”, [en línea] < <https://www4.sii.cl/consultaProyectosNormativosInternet/#Inicio> > [consulta: 15 de junio de 2020].

4.1.2 Tratamiento de este gasto, previo a su inclusión en la LIR

Si bien la obligación de compensar que recae sobre las empresas de distribución de energía eléctrica no es el único caso de responsabilidad objetiva que contempla nuestro ordenamiento jurídico, como fuera precisado, es tal vez éste uno de los que más pronunciamientos ha recibido en materia tributaria, tanto de naturaleza administrativa como judicial.

Así, en el Oficio N° 1095, de 2019, el SII sostiene:

“[...] constituye un gasto rechazado, actualmente afecto a la tributación dispuesta en el inciso primero, del artículo 21 de la LIR, las compensaciones que deben efectuar por mandato legal del artículo 16 B de la Ley N°18.410, a los usuarios afectados sujetos a regulación de precios, las empresas de distribución de energía eléctrica cuando tenga lugar la suspensión o interrupción del suministro eléctrico no autorizado en conformidad con la ley, mediante el descuento en la facturación más próxima [...] al tratarse de una cantidad representativa de un desembolso de dinero, queda sujeta la empresa de distribución de energía eléctrica al Impuesto Único de 40% (IU)”.⁶³

Este criterio, sin embargo, no ha sido compartido por la Corte Suprema. En sentencia de mayoría de fecha 16 de octubre de 2018,⁶⁴ el Máximo Tribunal sostuvo:

“[...] es posible advertir que la naturaleza de las compensaciones que la reclamante ha declarado como gasto necesario para producir renta amparada en el inciso 1° del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta ha sido correctamente determinada, por cuanto la consideración de su obligatoriedad a todo evento en caso de interrupción no autorizada del suministro eléctrico, su falta de vinculación con ‘las sanciones que correspondan’ -conforme lo establece el artículo 16B de la Ley 18.410- y su innegable conexión con el giro de la solicitante permite descartar que su carácter sea sancionatorio o meramente resarcitorio; por lo que, consecuentemente, la reclamante ha procedido correctamente al invocarlo como gasto necesario para producir la renta, al amparo de lo que prescribe el artículo 31 inciso 1° de la Ley de Impuesto a la Renta”.⁶⁵

63 SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 1095 de 2019, [en línea] <http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2019/ley_impuesto_renta_jadm2019.htm> [consulta: 18 de abril de 2020].

64 Rol N° 15.514-2017.

65 Este mismo criterio había sido sustentado por la mayoría de la Segunda Sala de la Corte Suprema, en sentencia de fecha 9 de agosto de 2017 (Rol N° 18.483-2016).

Sin embargo, en sentencia de fecha 7 de septiembre de 2017,⁶⁶ por voto de mayoría, el Máximo Tribunal acogió el recurso de casación en el fondo interpuesto por el SII, calificando estos desembolsos como “un sistema de resarcimiento en favor del cliente o usuario sujeto a regulación de precios”, y dicho resarcimiento se impone con independencia de las sanciones y del derecho a repetir en contra de los responsables.

Respecto del tratamiento tributario del pago efectuado por la empresa distribuidora de energía eléctrica, si finalmente se demuestra que no hubo responsabilidad de su parte, en el mismo Oficio N° 1095 de 2019 se indica:

“[...] si la Superintendencia de Electricidad y Combustibles responsabiliza a un tercero de la interrupción o suspensión del suministro de energía eléctrica, la empresa distribuidora de energía eléctrica que compensó a los usuarios, puede rectificar su declaración de impuestos y solicitar la devolución del IU [impuesto único del artículo 21 de la LIR] pagado, reconociendo la existencia de una cuenta por cobrar por dicho concepto contra el responsable de la interrupción o suspensión del suministro eléctrico”.⁶⁷

Por su parte, en el Oficio N° 2080, de 2016, el SII se refiere al tratamiento del crédito que nace como consecuencia del derecho de repetir en contra del responsable del corte o suspensión de energía eléctrica.

Se señala en ese pronunciamiento que, si la Superintendencia de Electricidad y Combustibles, determina la responsabilidad de un tercero por el corte o suspensión de energía eléctrica, la compensación efectuada a los usuarios por la empresa distribuidora, “deviene en un activo cuenta por cobrar”, la que se sujetará al tratamiento indicado en el N°4 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR, pudiendo ser castigada si se agotan prudencialmente los medios de cobro, de acuerdo a lo señalado en la Circular N° 24, de 2008.⁶⁸

Finalmente, el SII indica que el pago efectuado por el tercero responsable es un gasto rechazado, afecto al impuesto único del artículo 21 de la LIR.

66 Rol N° 19.825-2016.

67 SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 1095 de 2019, [en línea] <http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2019/ley_impuesto_renta_jadm2019.htm> [consulta: 18 de abril de 2020].

68 SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 2080 de 2016, [en línea] <http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2016/ley_impuesto_renta_jadm2016.htm> [consulta: 18 de abril de 2020].

4.1.3 Efecto de la inclusión de este gasto, en relación con su tratamiento previo

Sobre la base de la revisión efectuada, la modificación que se comenta reconoce legalmente como gasto una deducción que el SII, en forma reiterada, ha rechazado. La jurisprudencia de la Corte Suprema sobre esta materia, por su parte, ha sido discordante, compartiendo o rechazando el criterio del SII por fallos de mayoría.

En nuestra opinión, además, este gasto se ajusta al requisito de necesidad del gasto, precisado por la Ley N° 21.210, desde que el gasto se encuentra asociado al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio, lo que ocurre en los casos en que existe una obligación legal de compensar, anteriormente revisados. Lo propio puede concluirse de la lectura de la Circular N° 32 de 2020.⁶⁹

En línea con lo anterior, la ley toma resguardos para el caso de que finalmente se determine la negligencia del contribuyente, no aceptando el gasto en esa situación.

4.2 Segundo caso

El segundo caso del numeral 14 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR señala que “[l]as 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”.

El texto final aprobado resultó idéntico a la redacción original incluida en el proyecto de ley contenido en el Mensaje, sin que haya existido discusión legislativa sobre esta nueva disposición.

69 A mayor abundamiento, en el proyecto de circular sobre “Gastos necesarios para producir la renta” el SII sostiene que el requisito de necesidad del gasto se da por cumplido, de acuerdo a la especial naturaleza del gasto. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Proyecto de circular sobre “Gastos necesarios para producir la renta”, [en línea] < <https://www4.sii.cl/consultaProyectosNormativosInternet/#Inicio> > [consulta: 15 de junio de 2020].

4.2.1 Requisitos legales de este nuevo gasto y tratamiento tributario

Para la procedencia de esta deducción deben cumplirse los siguientes requisitos:

- i. No debe mediar culpa infraccional del contribuyente:

La ley no define la “culpa infraccional”, que es un concepto elaborado por la doctrina y jurisprudencia, y sobre el cual se han escrito numerosas páginas. Por esto, tratar dicho concepto escapa largamente al objeto de este trabajo.

Con todo, en un intento por definir el sentido de este término, en el contexto de esta norma, y en materia de protección al consumidor, puede recogerse lo señalado por FUENZALIDA ROBLEDO, quien indica:

“Si bien es el actuar del proveedor que al incumplir una norma legal podrá ocasionar daños al consumidor, no existe un factor psicológico –salvo las normas citadas, a saber: artículos 23, 28, 45 y 47– que opere de nexo con el daño. Se tratará, entonces, de una conexión normativa, ya que es la ley infraccionada la que deberá unirse al elemento dañoso y configurar la responsabilidad del vendedor, proveedor o fabricante y generar, en consecuencia, la reparación e indemnización amplia a favor del consumidor. Sin dudas, el daño será efecto de la conducta del proveedor, pero antes de eso, es la LDPC [Ley N° 19.496] la que se quebranta por lo que no resulta necesario indagar nuevos factores de imputación, en opinión de Baraona, pues basta esa culpa infraccional que se entiende implícita en el incumplimiento de la norma”.⁷⁰

Por su parte, CORRAL TALCIANI señala que “[l]a ley no es explícita en cuanto al factor de imputación de la responsabilidad derivada de esta garantía legal. De lo dispuesto en el art. 21 inc. 1°, y del contexto general de estos preceptos, parece desprenderse de que se trata de una responsabilidad objetiva, en cuanto a la reparación, reposición o devolución del precio. En efecto, el art. 21 supone que los derechos que contemplan los arts, 19 y 20 pueden hacerse efectivos contra el vendedor, salvo que el bien se

70 FUENZALIDA ROBLEDO, Eduardo Antonio. “El acto de consumo como hecho y la responsabilidad civil”. Revista de Derecho, Universidad Católica del Norte, Año 25, N° 1, 2018, pp. 142 y 143 [en línea] <<https://scielo.conicyt.cl/pdf/rducn/v25n1/0718-9753-rducn-25-01-00121.pdf>> [consulta: 12 de abril de 2020].

hubiere deteriorado por hecho imputable al consumidor. En consecuencia, no se acepta la prueba de la diligencia del vendedor sino únicamente la exoneración por culpa de la víctima”⁷¹.

En uno u otro sentido, la obligación legal de restituir, devolver, bonificar o reponer no requiere de imputación subjetiva del obligado, es decir, la garantía legal se hace efectiva, al igual que en el caso anterior, en base a una responsabilidad objetiva.

Para la deducción del gasto, la norma tributaria estaría introduciendo un requisito adicional, que consiste en no haber mediado culpa infraccional –en el entendido de infracción a la ley, o al deber de cuidado- de parte del contribuyente.

Evidentemente, esta exigencia adicional podría generar conflictos de interpretación y de prueba con la autoridad tributaria, en el caso de que se haya deducido el gasto correspondiente a la obligación de restituir, devolver, bonificar o reponer, máxime cuando se trata de un concepto que no tiene definición legal, y que incluso genera discrepancias entre los tratadistas que lo han abordado.⁷²

- ii. Debe reponer o restituir un producto, o bonificar o devolver cantidades pagadas a sus clientes o usuarios, según disponen los artículos 19, 20 y 21 de la Ley N° 19.496

Los artículos 19 y 20 de la ley anotada establecen la denominada garantía legal por productos y servicios, que debe hacerse efectiva por el consumidor

71 CORRAL TALCIANI, Hernán. “La responsabilidad por incumplimiento y por productos peligrosos en la Ley de Protección de los Derechos del Consumidor”. *Revista de Derecho*, Universidad Católica del Norte, Año 25, N° 1, 2018, pp. 142 y 143 [publicado en Baraona, J. y Lagos, O. (edits.), “La protección de los derechos de los consumidores en Chile”, Cuadernos de Extensión Jurídica, U. de los Andes, 2006, 12, pp. 95-110 [en línea] <<https://corraltalciani.files.wordpress.com/2010/04/resp-ley-19-946.pdf>> [consulta: 12 de abril de 2020].

72 Desde luego, hay autores que sostienen que “[l]a ‘culpa infraccional’ (también llamada ‘contra la legalidad’) es un mecanismo propio de la responsabilidad extracontractual, que tiene por objetivo establecer la falta al deber de cuidado, y por tanto, la culpa extracontractual”. CONTARDO GONZÁLEZ, Juan Ignacio. “Obligaciones y responsabilidad civil”. *Revista Chilena de Derecho Privado*, N° 21, diciembre 2013, p. 345 [en línea] <https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-80722014000200011> [consulta: 12 de abril de 2020]. En el mismo sentido, BASSI DÍAZ, Francisco. “Culpa infraccional. Elementos para una perspectiva crítica sobre sus efectos jurídicos en el derecho civil chileno”. *Revista de Estudios de la Justicia*, Universidad de Chile, N° 27 (2017) [en línea] <<https://rej.uchile.cl/index.php/RECEJ/article/view/47960>> [consulta: 12 de abril de 2020].

dentro de los tres meses siguientes a la fecha de recepción del producto, y siempre que su deterioro no provenga de hecho imputable al consumidor.⁷³

- iii. En la segunda parte, la ley se refiere al tratamiento tributario de este concepto, señalando que los gastos o desembolsos 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 efectúe la reposición, restitución, bonificación o devolución, y hasta el valor de reposición, tratándose de productos.

Si bien la ley ordena reconocer un menor ingreso en el período en que se obtuvieron las cantidades pagadas, y un agregado a la renta líquida imponible cuando se efectúa la reposición, restitución, bonificación o devolución -con el objeto de que no existan efectos en resultados-, la norma nada indica sobre lo dispuesto en el artículo 22 de la Ley N° 19.496.74

En tal caso, las cantidades restituidas por el fabricante o importador, o por la persona de quien se adquirieron los productos, debieran constituir un agregado a la renta líquida imponible del ejercicio en que se recibieron dichas restituciones.

4.2.2 Tratamiento de este gasto, previo a su inclusión en la LIR

A través del Oficio N° 163, de 2016, el SII se refirió a los efectos tributarios de las devoluciones realizadas a los clientes por infracciones a la Ley N° 19.496. En este caso particular, se trataba de devoluciones de dineros mal cobrados, existiendo una sentencia de la Corte Suprema que ordenó su devolución.

73 En dichos artículos “se consagra la denominada garantía legal por productos y servicios, que implica dotar al consumidor en casos de adquisición de productos con vicios cuantitativos o cualitativos de una serie de remedios de ejercicio alternativo. Estos son: la reparación gratuita del bien; la reposición del bien previa devolución de lo recibido; y la restitución de la cantidad pagada previa devolución del bien recibido”. FUENZALIDA ROBLEDO, Eduardo Antonio. “El acto de consumo como hecho y la responsabilidad civil”. Revista de Derecho, Universidad Católica del Norte, Año 25, N° 1, 2018, pp. 127 y 128 [en línea] <<https://scielo.conicyt.cl/pdf/rducn/v25n1/0718-9753-rducn-25-01-00121.pdf>> [consulta: 12 de abril de 2020].

74 Dicha norma señala:
“Los productos que los proveedores, siendo éstos distribuidores o comerciantes, hubieren debido reponer a los consumidores y aquellos por los que devolvieron la cantidad recibida en pago, deberán serles restituidos, contra su entrega, por la persona de quien los adquirieron o por el fabricante o importador, siendo asimismo de cargo de estos últimos el resarcimiento, en su caso, de los costos de restitución o de devolución y de las indemnizaciones que se hayan debido pagar en virtud de sentencia condenatoria, siempre que el defecto que dio lugar a una u otra les fuere imputable”.

Se sostuvo en dicho pronunciamiento:

“La obligación de restitución emanada de la sentencia de la Corte, constituye entonces un menor ingreso del o los ejercicios en que se efectuaron los cobros indebidos, de manera que el contribuyente que recibió tales ingresos, se encontraría habilitado para rectificar sus declaraciones de impuesto a la renta de dichos períodos y eventualmente, solicitar devolución de impuestos pagados por dichos ingresos [...].

Por su parte, en el ejercicio en que se efectúe la restitución a los consumidores [...], el contribuyente que efectúa tal restitución, deberá agregar a su renta líquida imponible el desembolso efectuado, ya que, como se señaló, no se trata de un gasto del ejercicio, sino que de un menor ingreso de ejercicios anteriores”.⁷⁵

Como se advierte, el tratamiento es similar al que establece ahora la ley, respecto de las cantidades que deben ser restituidas por infracción a la Ley N° 19.496.

4.2.3 Efecto de la inclusión de este gasto, en relación con su tratamiento previo

La incorporación de esta norma tiene como resultado otorgar estabilidad legal al tratamiento previamente asentado en la jurisprudencia administrativa, sin perjuicio de existir algunos aspectos no precisados por la nueva legislación, y que podrían generar conflictos de interpretación con la autoridad tributaria.

En nuestra opinión, además, este gasto se ajusta al requisito de necesidad del gasto, precisado por la Ley N° 21.210, desde que el gasto se encuentra asociado al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio del obligado a reponer o restituir un producto, o bonificar o devolver cantidades pagadas a clientes o usuarios. Así puede concluirse también de la lectura de la Circular N° 32 de 2020.⁷⁶

4.3 Tercer caso

Finalmente, la ley permite deducir como 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”.

75 SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 163 de 2016, [en línea] <http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2016/ley_impuesto_renta_jadm2016.htm> [consulta: 12 de abril de 2020].

76 A mayor abundamiento, en el proyecto de circular sobre “Gastos necesarios para producir la renta” el SII sostiene que el requisito de necesidad del gasto se da por cumplido, de acuerdo a la especial naturaleza del gasto. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Proyecto de circular sobre “Gastos necesarios para producir la renta”, [en línea] <<https://www4.sii.cl/consultaProyectosNormativosInternet/#Inicio>> [consulta: 15 de junio de 2020].

En la Comisión de Hacienda del Senado existió un amplio debate sobre esta norma, aun cuando el texto aprobado fue idéntico al incluido originalmente en el Mensaje.

Se indicó, por un lado, que ella reconoce los efectos tributarios de una transacción celebrada entre partes no relacionadas, lo que favorece la descongestión de los tribunales.⁷⁷

Además, se señalaba que “en la actualidad la norma opera en el sentido opuesto, si las dos partes que no tienen relaciones patrimoniales y tienen intereses contrapuestos desean poner término al juicio mediante una transacción judicial, las concesiones recíprocas que se realizan son gastos rechazados. El pago efectuado en virtud de la transacción es rechazado tributariamente y está afecto a un impuesto multa del 40%, lo que es un desincentivo a poner término a un juicio”.⁷⁸

En el mismo sentido anterior, el Senador Coloma manifestó que “Dentro del funcionamiento propio de la empresa puede darse el hecho de tener que pagar indemnizaciones. Si una sentencia judicial determina que debe efectuarse un pago los recursos que se destinan a ello en su opinión claramente deben ser imputados a gasto necesario para producir la renta. En el caso que se discute se trata de evitar llegar a la sentencia judicial, pero la situación es la misma, porque no hay un beneficio para la empresa”.⁷⁹

Frente a la consulta del Senador Lagos sobre la situación de una demanda por colusión, a la que se ponga término extrajudicial, y a la posibilidad de deducir como gasto el pago efectuado, se precisó que, respecto de los gastos especiales, “se prescribe expresamente en el proyecto, en las modificaciones que se incorporan al artículo 31, que el desembolso debe estar vinculado al

77 Intervención del Coordinador de Política Tributaria del Ministerio de Hacienda en Informe de la Comisión de Hacienda del Senado. BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE. Historia de la Ley N° 21.210, p. 1652, [en línea] <https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/7727/HLD_7727_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf> [consulta: 10 de abril de 2020].

78 Intervención del Coordinador de Política Tributaria del Ministerio de Hacienda en Informe de la Comisión de Hacienda del Senado. BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE. Historia de la Ley N° 21.210, p. 1652, [en línea] <https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/7727/HLD_7727_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf> [consulta: 10 de abril de 2020].

79 Intervención del H. Senador Coloma en Informe de la Comisión de Hacienda del Senado. Biblioteca del CONGRESO NACIONAL DE CHILE. Historia de la Ley N° 21.210, p. 1653, [en línea] <https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/7727/HLD_7727_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf> [consulta: 10 de abril de 2020].

negocio o giro de la empresa, requisito sin el cual el gasto no es aceptado tributariamente”, agregándose que “si el origen del gasto es ilícito no se acepta como gasto”.⁸⁰

4.3.1 Requisitos legales de este nuevo gasto y tratamiento tributario

Los requisitos que la ley establece para la procedencia de esta deducción son los que se pasan a revisar:

- i. Debe tratarse de desembolsos acordados entre partes no relacionadas:

La relación es la que se establece en la norma general prevista en el artículo 8 N° 17 del Código Tributario.

- ii. Los desembolsos deben tener como causa el cumplimiento de una transacción, judicial o extrajudicial, o el cumplimiento de una cláusula penal:

La transacción se define como “un contrato en que las partes terminan extrajudicialmente un litigio pendiente, o precaven un litigio eventual”.⁸¹

Se trata de un contrato bilateral y oneroso “puesto que cada parte hace sacrificios en provecho de la otra”.⁸² Indica la doctrina que la ausencia de mutuas concesiones o sacrificios “importaría la renuncia de un derecho, la remisión de una deuda”.⁸³

De esta manera, sobre la base de mutuas concesiones, las partes de un litigio actual pueden ponerle término, o bien, anticiparse al litigio y buscar una solución extrajudicial. En ambos casos, la transacción tendrá el efecto de cosa juzgada.⁸⁴

80 Intervención del Coordinador de Política Tributaria del Ministerio de Hacienda en Informe de la Comisión de Hacienda del Senado. BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE. Historia de la Ley N° 21.210, p. 1653, [en línea] <https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/7727/HLD_7727_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf> [consulta: 10 de abril de 2020].

81 Artículo 2446 del Código Civil.

82 MEZA BARROS, Ramón. “Manual de Derecho Civil. De las fuentes de las obligaciones”. Editorial Jurídica de Chile, Tomo I, octava edición, 2002, p. 392.

83 MEZA BARROS, Ramón. “Manual de Derecho Civil. De las fuentes de las obligaciones”. Editorial Jurídica de Chile, Tomo I, octava edición, 2002, p. 391.

84 Artículo 2460 del Código Civil. Por eso sostiene la doctrina que “el pleito que se transigió queda definitivamente terminado y vedado a las partes reabrir el debate; las cuestiones que amenazaban arrastrar a las partes a un litigio quedan igualmente zanjadas e inhibidas las partes de abrir debate a su respecto”. MEZA BARROS, Ramón. “Manual de Derecho Civil. De las fuentes de las obligaciones”. Editorial Jurídica de Chile, Tomo I, octava edición, 2002, p. 401.

Finalmente, en base a lo dispuesto en el artículo 2447 del Código Civil, se sostiene que “los objetos comprendidos en la transacción deben ser susceptibles de disposición”.⁸⁵ Por esto, no podría transigirse sobre cosas que no están en el comercio,⁸⁶ haciendo la ley una aplicación de esa regla general, como la acción civil que nace de un delito, sin perjuicio de la acción penal;⁸⁷ el estado civil de las personas;⁸⁸ la transacción sobre alimentos futuros sin aprobación judicial.⁸⁹

No distinguiendo la ley, para que tenga lugar el beneficio comentado, la transacción puede tener su origen en una relación contractual o extra contractual entre las partes. Además, la deducción del gasto incluiría las prestaciones comprendidas en la transacción, cualquiera sea su naturaleza, sin distinguir si son de carácter indemnizatorio, multas contractuales, pago de la obligación principal u otras.

Finalmente, advertimos que no parecen haber razones para haber excluido de esta norma otros mecanismos de solución de controversias judiciales, como la conciliación o el avenimiento. Respecto de las obligaciones que deriven del cumplimiento de estos mecanismos parecen cumplirse los mismos propósitos expresados en la historia del establecimiento de la ley para aceptar como gasto las obligaciones que impone una transacción.

Por su parte, la cláusula penal se define como “aquella 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”.⁹⁰

De esta manera, el cumplimiento de la cláusula penal impone una obligación para el deudor, derivada de la no ejecución o retardo en el cumplimiento de la obligación principal. La doctrina enseña que “[l]a cláusula penal es una evaluación anticipada que hacen las partes de los perjuicios a que puede dar lugar el incumplimiento de la obligación”, sea por el incumplimiento imperfecto o tardío de la obligación, y que sea imputable al deudor, quien debe estar constituido en mora.⁹¹

85 MEZA BARROS, Ramón. “Manual de Derecho Civil. De las fuentes de las obligaciones”. Editorial Jurídica de Chile, Tomo I, octava edición, 2002, p. 394.

86 MEZA BARROS, Ramón. “Manual de Derecho Civil. De las fuentes de las obligaciones”. Editorial Jurídica de Chile, Tomo I, octava edición, 2002, p. 394.

87 Artículo 2449 del Código Civil.

88 Artículo 2450 del Código Civil.

89 Artículo 2451 del Código Civil.

90 Artículo 1535 del Código Civil.

91 MEZA BARROS, Ramón. “Manual de Derecho Civil. De las obligaciones”. Editorial Jurídica de Chile, novena edición, 2001, p. 287.

Se agrega que “la pena, pues, es una indemnización de perjuicios que presenta ciertos caracteres particulares, pero que está sometida, en principio, a las normas generales que rigen la indemnización”.⁹²

La naturaleza indemnizatoria de la cláusula penal, y la aceptación expresa como gasto de los desembolsos que impliquen su cumplimiento, sirve de apoyo para lo que concluíamos respecto de las prestaciones de naturaleza resarcitoria de la transacción.

4.3.2 Tratamiento de este gasto, previo a su inclusión en la LIR

En el Oficio N° 355, de 1994, el SII señala que el pago de una indemnización efectuada en cumplimiento de una sentencia judicial, debido a actos lesivos que ejecutó y que afectaron el patrimonio de otra empresa “no cumple las exigencias copulativamente estatuidas por el inciso primero del Art. 31 de la Ley de la Renta para que opere su deducción como gasto”.⁹³

En dicho pronunciamiento el SII agrega que “no parece procedente admitir que la reparación del daño inferido a terceros pueda transformarse en un beneficio para disminuir la tributación”.⁹⁴

Por su parte, en sentencia de fecha 16 de septiembre de 2011,⁹⁵ la Corte Suprema resuelve “que un pago por un hecho ilícito no es un gasto necesario para producir la renta pues los gastos que autoriza a rebajar la ley son los de producción, y la cantidad que se cuestiona no dice relación con ese rubro sino que con el costo derivado de una fuente de responsabilidad”.

En el mismo sentido, en sentencia de fecha 6 de agosto de 2018,⁹⁶ la Corte Suprema establece que “el gasto declarado por la reclamante no resulta necesario desde

92 MEZA BARROS, Ramón. “Manual de Derecho Civil. De las obligaciones”. Editorial Jurídica de Chile, novena edición, 2001, p. 287.

93 El SII agrega que el giro de la empresa “ha de entenderse que es el que se hace por medios legales y no mediante actos ilícitos cometidos dolosa o culpablemente con resultado de daño a un tercero, de los que se deriva responsabilidad civil extracontractual por haber existido, además, relación de causalidad entre el hecho ilícito y el perjuicio ocasionado”. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 355 de 1994, [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1994/renta/ene10.htm>> [consulta: 12 de abril de 2020].

94 SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 355 de 1994, [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1994/renta/ene10.htm>> [consulta: 12 de abril de 2020].

95 Rol N° 4801-2009.

96 Rol N° 32.880-2016.

el punto de vista tributario por cuanto no hay un ingreso al que esté asociado, conforme se desprende del citado artículo 31 inciso primero de la Ley sobre Impuesto a la Renta, desde que la indemnización de perjuicio se estableció por la inadecuada aplicación de un contrato de concesión, por lo que también resulta ser evitable”.

4.3.3 Efecto de la inclusión de este gasto, en relación con su tratamiento previo

En este caso hay un cambio sustancial respecto del tratamiento jurisprudencial anterior, desde que sistemáticamente se habían rechazado los pagos por indemnizaciones, arguyendo que éstos se originaban por incumplimientos o por hechos ilícitos, no siendo, por tanto, necesarios para producir la renta.

Sin embargo, y en concordancia con la precisión sobre el requisito de necesidad del gasto, estos desembolsos pueden estar asociados a la mantención, desarrollo e interés del giro del negocio, dándose cumplimiento al texto y al espíritu de la norma, asentado en la historia fidedigna del establecimiento de la ley.⁹⁷

En la discusión legislativa se advierte que el propósito de la incorporación de esta normativa fue permitir la deducción de gastos acordados en una transacción, con el fin de precaver litigios, y en la medida en que estos gastos se relacionen con la mantención, desarrollo e interés del giro del negocio.

A su vez, el origen ilícito a que se alude en la historia del establecimiento de la ley implica que la ilicitud debe ser declarada por la autoridad competente, por lo que no podría, *ex ante*, y a nivel administrativo, determinarse la ilicitud de estos gastos, considerando además que el inciso segundo del artículo 4 bis, y el artículo 8 bis N° 19, ambos del Código Tributario, reconocen y presumen la buena fe del contribuyente.⁹⁸

97 A mayor abundamiento, en el proyecto de circular sobre “Gastos necesarios para producir la renta” el SII sostiene que el requisito de necesidad del gasto se da por cumplido, de acuerdo a la especial naturaleza del gasto. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Proyecto de circular sobre “Gastos necesarios para producir la renta”, [en línea] < <https://www4.sii.cl/consultaProyectosNormativosInternet/#Inicio> > [consulta: 15 de junio de 2020].

98 En sentido contrario, y en una interpretación que no compartimos, en el proyecto de circular sobre “Gastos necesarios para producir la renta” el SII señala que “[e]l acto de fiscalización deberá fundamentar en base a los antecedentes con que cuente, si los hechos que fundamentan el gasto configuran un [sic] actuación con culpa grave o dolo”. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Proyecto de circular sobre “Gastos necesarios para producir la renta”, [en línea] < <https://www4.sii.cl/consultaProyectosNormativosInternet/#Inicio> > [consulta: 15 de junio de 2020].

Según se señaló, al permitir la ley la deducción de desembolsos en cumplimiento de una cláusula penal, de clara naturaleza indemnizatoria, se advierte un cambio significativo respecto del tratamiento que estos pagos recibían con anterioridad, constituyendo este párrafo final del N° 14 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR, la modificación más relevante de los casos que hemos revisado.⁹⁹

5. CONCLUSIONES

Se ha demostrado en este trabajo que, respecto de cada uno de los nuevos casos de gastos incorporados a través de los números 13 y 14 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR, existía un tratamiento ya definido por la autoridad tributaria, acompañada en algunos casos por jurisprudencia judicial.

Considerando lo anterior, y junto con revisar los requisitos incorporados por la Ley N° 21.210, se demostró que las modificaciones legales realizadas constituyeron una reacción legislativa al tratamiento sustentado por el SII.

Es así como en algunos casos, tales como los gastos medioambientales establecidos en una resolución de calificación ambiental, la ley ratifica el tratamiento que el SII le había dado a estos gastos, otorgando, con su consagración legal, una mayor estabilidad a estas deducciones.

En otros casos, como los gastos medioambientales no establecidos en una resolución de calificación ambiental, la ley entrega mayor certeza sobre el tratamiento de estos desembolsos, pues el SII los había vinculado al requisito de necesidad del gasto, entendido éste en términos amplios, y vinculado a la generación indefectible de una renta.

Finalmente, respecto de otros gastos, como las compensaciones pagadas en cumplimiento de responsabilidad objetiva, la ley establece un tratamiento diverso, aceptando la deducción tributaria, lo que fue consistentemente negado por el SII.

99 Al igual que en los casos anterior, en el proyecto de circular sobre “Gastos necesarios para producir la renta” el SII sostiene que el requisito de necesidad del gasto se da por cumplido, de acuerdo a la especial naturaleza del gasto. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Proyecto de circular sobre “Gastos necesarios para producir la renta”, [en línea] < <https://www4.sii.cl/consultaProyectosNormativosInternet/#Inicio> > [consulta: 15 de junio de 2020].

Concluimos, además, que el caso más significativo que introdujo la ley fue aquel consistente en aceptar como gasto los desembolsos que tengan como causa el cumplimiento de una transacción o una cláusula penal.

Hemos anotado también que los conceptos revisados satisfacen el nuevo requisito de necesidad del gasto, que incorpora el elemento de aptitud de generar renta y de asociación al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio.

6. BIBLIOGRAFÍA

6.1. Leyes y reglamentos

BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE. Historia de la Ley N° 21.210, [en línea] <https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/7727/HLD_7727_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf> [consulta: 18 de abril de 2020].

BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE. Historia de la Ley N° 20.727, [en línea] <https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/4288/HLD_4288_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf> [consulta: 18 de abril de 2020].

Código Civil.

Código Tributario.

Ley sobre Impuesto a la Renta.

Ley N° 20.727.

Ley N° 19.496.

Ley N° 19.300

D.F.L. N° 1/19.653 de 2000, que fija el texto refundido, coordinado y sistematizado de la Ley N° 18.575, Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado.

Decreto N° 40, de 2012, del Ministerio del Medio Ambiente, que aprueba el Reglamento del Sistema de Evaluación de Impacto Ambiental.

6.2 Sentencias de la Excm. Corte Suprema

Sentencia Rol N° 4801-2009.

Sentencia Rol N° 18.483-2016.

Sentencia Rol N° 19.825-2016.

Sentencia Rol N° 32.880-2016.

Sentencia Rol N° 15.514-2017.

6.3 Oficios y circulares del SII

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Circular N° 49 de 2006, [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2006/circu49.htm>> [consulta: 18 de abril de 2020].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Circular N° 71 de 2015, [en línea] <http://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2015/circu71.pdf> [consulta: 18 de abril de 2020].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Circular N° 32 de 2020, [en línea] <http://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2020/circu32.pdf> [consulta: 29 de abril de 2020].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Proyecto de circular sobre “Gastos necesarios para producir la renta”, [en línea] <<https://www4.sii.cl/consultaProyectosNormativosInternet/#Inicio>> [consulta: 15 de junio de 2020].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 355 de 1994, [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1994/renta/ene10.htm>> [consulta: 18 de abril de 2020].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 2609 de 2000, [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2000/renta/julio07.htm>> [consulta: 12 de abril de 2020].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 591 de 2005, [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2005/renta/ja908.htm>> [consulta: 12 de abril de 2020].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 2410 de 2008, [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2008/renta/ja2410.htm>> [consulta: 18 de abril de 2020].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 2415 de 2008, [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2008/renta/ja2415.htm>> [consulta: 12 de abril de 2020].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 1373 de 2009, [en línea] <http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2009/ley_impuesto_renta_jadm2009.htm> [consulta: 12 de abril de 2020].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 3286 de 2009, [en línea] <http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2009/ley_impuesto_renta_jadm2009.htm> [consulta: 18 de abril de 2020].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 336 de 2010, [en línea] <http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_ventas/2010/ley_impuesto_ventas_jadm2010.htm> [consulta: 12 de abril de 2020]

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 1961 de 2011, [en línea] <http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2011/ley_impuesto_renta_jadm2011.htm> [consulta: 18 de abril de 2020].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 1381 de 2015, [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2015/renta/ja1381.htm>> [consulta: 12 de abril de 2020].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 1049 de 2011, [en línea] <http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2011/ley_impuesto_renta_jadm2011.htm> [consulta: 12 de abril de 2020].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 163 de 2016, [en línea] <http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2016/ley_impuesto_renta_jadm2016.htm> [consulta: 12 de abril de 2020].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 2080 de 2016, [en línea] <http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2016/ley_impuesto_renta_jadm2016.htm> [consulta: 18 de abril de 2020].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 888 de 2017, [en línea] <http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2017/ley_impuesto_renta_jadm2017.htm> [consulta: 12 de abril de 2020].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 1095 de 2019, [en línea] <http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2019/ley_impuesto_renta_jadm2019.htm> [consulta: 18 de abril de 2020].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 560 de 2020, [en línea] <http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2020/ley_impuesto_renta_jadm2020.htm> [consulta: 18 de abril de 2020].

6.4 Libros y artículos

BASSI DÍAZ, Francisco. “Culpa infraccional. Elementos para una perspectiva crítica sobre sus efectos jurídicos en el derecho civil chileno”. *Revista de Estudios de la Justicia*, Universidad de Chile, N° 27 (2017) [en línea] <<https://rej.uchile.cl/index.php/RECEJ/article/view/47960>> [consulta: 18 de abril de 2020].

BONACIC ALMARZA, Cristián. “Modernización del gasto necesario”. *Diario Financiero*, 18 de julio de 2019 [en línea] <<https://www.df.cl/noticias/opinion/columnistas/df-tax-modernizacion-del-gasto-necesario/2019-07-15/175123.html>> [consulta: 18 de abril de 2020].

CONTARDO GONZÁLEZ, Juan Ignacio. “Obligaciones y responsabilidad civil”. *Revista Chilena de Derecho Privado*, N° 21, diciembre 2013, [en línea] <https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-80722014000200011> [consulta: 18 de abril de 2020].

CORRAL TALCIANI, Hernán. “La responsabilidad por incumplimiento y por productos peligrosos en la Ley de Protección de los Derechos del Consumidor”. *Revista de Derecho*, Universidad Católica del Norte, Año 25, N° 1, 2018, [publicado en Baraona, J. y Lagos, O. (edits.), “La protección de los derechos de los consumidores en Chile”, Cuadernos de Extensión Jurídica, U. de los Andes, 2006, 12, pp. 95-110 [en línea] <<https://corraltalciani.files.wordpress.com/2010/04/resp-ley-19-946.pdf>> [consulta: 18 de abril de 2020].

DÍAZ TOLOSA, Regina Ingrid. “Responsabilidad objetiva en el ordenamiento jurídico chileno”. *Revista de Derecho*, Universidad Católica del Norte, Año 14, N° 1, 2007, [en línea] <<https://revistaderecho.ucn.cl/article/view/2897/2701>> [consulta: 18 de abril de 2020].

FUENZALIDA ROBLEDO, Eduardo Antonio. “El acto de consumo como hecho y la responsabilidad civil”. *Revista de Derecho*, Universidad Católica del Norte, Año 25, N° 1, 2018, [en línea] <<https://scielo.conicyt.cl/pdf/rducn/v25n1/0718-9753-rducn-25-01-00121.pdf>> [consulta: 18 de abril de 2020].

MEZA BARROS, Ramón. “Manual de Derecho Civil. De las fuentes de las obligaciones”. *Editorial Jurídica de Chile*, Tomo I, octava edición, 2002, p. 392.

MEZA BARROS, Ramón. “Manual de Derecho Civil. De las obligaciones”. *Editorial Jurídica de Chile*, novena edición, 2001, p. 287