

Santiago, veintiséis de septiembre de dos mil diecinueve.

VISTOS:

En estos autos rol N° 31.777-2017, se ha tramitado un procedimiento de reclamación tributaria en el que el abogado Sr. Hugo Figueroa Jara, en representación de la parte reclamada Servicio de Impuestos Internos, en lo principal de fojas 104, dedujo recurso de casación en el fondo contra la sentencia de veintiséis de abril de dos mil diecisiete, que se lee a fojas 103, dictada por la Corte de Apelaciones de Puerto Montt, que confirmó la de primer grado, de fecha veintiséis de octubre de dos mil dieciséis, escrita a fojas 52, pronunciada por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Los Lagos, que acogió el reclamo deducido por Sociedad Austral de Electricidad S. A., y dejó sin efecto la Resolución Exenta N°193, de fecha 14 de marzo de 2016, dictada por la Dirección Regional Santiago Puerto Montt de la repartición pública antes aludida, la cual denegó parcialmente la devolución de impuestos solicitada por la contribuyente para el año tributario 2013.

A fojas 130, y con fecha tres de julio de dos mil diecisiete, se dispuso traer los autos en relación.

CONSIDERANDO:

PRIMERO: Que el recurso de nulidad sustantivo deducido por el Servicio de Impuestos Internos estima que los sentenciadores han infringido lo dispuesto en los artículos 21, 31 inciso 1°, 33 N° 1 y 97, inciso 1°, de la Ley de Impuesto a la Renta, en relación con los artículos 19 y 20 del Código Civil y artículo 16 B de la Ley 18.410.

Señala el impugnante que en los artículos 29 a 33 de la Ley de Impuesto a la Renta se contienen las reglas que deben ser atendidas para determinar la renta líquida de un contribuyente, regulando expresamente en su artículo 31 cuáles son

los requisitos que se deben cumplir para que los gastos efectuados puedan ser calificados como necesarios para producir la renta, siendo un elemento esencial que el desembolso tenga la potencialidad de generar un ingreso. Reseña que el error que se ha cometido por los jueces de las instancias radica en considerar como obligatorio el pago de compensaciones que la contribuyente ha debido efectuar a los usuarios, por las suspensiones o interrupciones de suministro de energía, como la necesidad del mismo, fundado en que el artículo 16 B de la Ley 18.410 obliga a la concesionaria (compañía de distribución eléctrica) a efectuarlos, en circunstancias que ellos son indemnizaciones de perjuicios por el desmedro o daño sufrido por la interrupción o suspensión del suministro.

Sin embargo –arguye la recurrente-, el carácter obligatorio de la compensación no determina su necesidad como gasto para producir la renta, ya que para ello es imprescindible que cumpla con los requisitos establecidos en la ley tributaria, indicando que el artículo 31 inciso 1º no asimila su necesidad a una mera obligación contractual o legal, sino a lo indispensable del desembolso para la producción de la renta, todo ello en el marco del giro desarrollado por la contribuyente. Explica que a partir de lo dispuesto en la norma citada, es que se ha señalado reiteradamente que un gasto tiene el carácter de necesario para producir la renta cuando es indispensable o es causa necesaria para la obtención de un determinado fin, contraponiéndose a lo superfluo, y además debe provenir del giro del negocio o empresa.

Prosigue su relato haciendo presente que las compensaciones por interrupciones del servicio de suministro, si bien tienen el carácter de obligatorias, no cumplen con los requisitos para ser calificadas como necesarias para producir la renta, toda vez que no se trata de desembolsos usuales en que deben incurrir este tipo de empresas para producir sus rentas, para lo que cabe tener en

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

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

Finaliza solicitando que invalide el fallo recurrido, dictándose la correspondiente sentencia de reemplazo por la que se revoque la de primera instancia –al tenor de su recurso de casación-, con expresa condenación en costas.

SEGUNDO: Que, de acuerdo al tenor del recurso referido en el motivo que precede, éste se estructura sobre la base de impugnar lo decidido, sosteniendo que los gastos declarados en la determinación de la renta líquida de la

contribuyente correspondientes a compensaciones por interrupciones de servicio eléctrico no tienen –por su obligatoriedad- el carácter de necesarios para producir la renta, siendo equivocada la identificación que realizan los jueces del fondo entre tales conceptos, debiendo acreditarse a su respecto la concurrencia de todos los requisitos que establece la ley para admitir la procedencia de su deducción, lo que en la especie no se hizo; por lo que éstos deben ser gravados con el Impuesto establecido en el artículo 21 de la Ley de la Renta, originando un mayor reintegro de impuestos.

TERCERO: Que los hechos que han sido asentados por los sentenciadores del grado y sobre los que se han efectuado las decisiones que se atacan por medio del arbitrio interpuesto por el Servicio de Impuestos Internos (en adelante S.I.I.) son los siguientes:

1° En su declaración de impuesto a la renta para el respectivo año tributario 2013, contenida en su formulario 22, folio 236592813, Sociedad Austral de Electricidad S.A. (en adelante SAESA) solicitó una devolución por la suma de \$ 487.721.874, siendo impugnado por el S.I.I. el monto de \$ 120.353.370.

2° Con fecha 27 de mayo de 2014, el S.I.I. requirió al contribuyente los antecedentes necesarios para acreditar la pérdida tributaria declarada, ascendente a \$ 4.885.783.433, entregando la sociedad reclamante los documentos solicitados, con fecha 10 de junio de 2014.

3° El 10 de junio de 2015 el S.I.I. citó al contribuyente a aclarar, ampliar, rectificar o confirmar su declaración de impuestos para el año tributario 2013, por la partida correspondiente a gastos rechazados del período, acreditando SAESA sólo parcialmente –a juicio del S.I.I.- las observaciones formuladas.

4° Por Resolución Exenta N°193, de fecha 14 de marzo de 2016, dictada por la Dirección Regional Santiago Puerto Montt de la repartición pública antes

aludida, se negó lugar a la devolución de la suma de \$ 69.575.364 a SAESA, manteniéndose las observaciones iniciales respecto de las cuentas N° 550520100 "Arreglo equipos peticiones"; N° 550520200 "Indemnización presentaciones"; y 550520300 "Indemnización a terceros".

CUARTO: Que, considerando los hechos antes reseñados, la Corte de Apelaciones de Puerto Montt confirmó lo resuelto por el tribunal de primera instancia -que acogió el reclamo-, señalando que atendido el giro de la sociedad contribuyente (Concesionaria de distribución de energía eléctrica) y teniendo las compensaciones un carácter obligatorio (*Aun cuando no se haya establecido su responsabilidad en la interrupción del servicio puesto que no pasan por un proceso de revisión judicial*), ésta se enmarcan dentro de su responsabilidad objetiva, por lo que se concluye que quedan dentro del concepto de gasto necesario para producir la renta y, por tanto, su deducción resulta tributariamente admisible.

El mismo tratamiento tributario, sostienen los sentenciadores del grado, debe darse a los gastos registrados en las cuentas N° 550520100 "Arreglo equipos peticiones"; 550520200 "Indemnización presentaciones"; y 550520300 "Indemnización a terceros", toda vez que ellos corresponden también a indemnizaciones a clientes que han sufrido siniestros en sus activos, interrupciones o cortes de energía, respecto de los cuales el Oficio Circular N° 4.853 del 21 de agosto de 2002, de la Superintendencia de Electricidad y Combustibles, ha instruido que las empresas se encuentran en la obligación o necesidad jurídica de resolver.

QUINTO: Que, para determinar la suerte del arbitrio en estudio, debe advertirse previamente que el recurso de casación en el fondo tiene por objeto velar por la correcta interpretación y aplicación de las normas llamadas a dirimir la controversia, con el objeto de que este tribunal pueda cumplir con la función

uniformadora del derecho asignada por la ley. Para el desarrollo de tal propósito, el recurrente debe señalar pormenorizadamente los yerros jurídicos que se han cometido en la decisión de lo resuelto, los que deben tener influencia sustancial en lo dispositivo del fallo, exigencia que se traduce en la necesidad de demostrar que ellos han tenido un efecto trascendente y concreto, de suerte que su verificación implique una real variación respecto de lo que racional y jurídicamente debería fallarse y lo que efectivamente se resolvió en la resolución impugnada.

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

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

Al efecto, resulta necesario tener en cuenta que el artículo 16 B de la Ley N° 18.410, establece la compensación que tiene lugar en favor del usuario sujeto a regulación de precios, ante la interrupción o suspensión no autorizada del suministro eléctrico, indicando la norma en comento la forma de cálculo que tal resarcimiento debe tener. Asimismo, dicha disposición prescribe que tales

compensaciones tienen lugar *“sin perjuicio de las sanciones que correspondan”, e “independientemente del derecho que asista al concesionario para repetir en contra de terceros responsables.”*

SÉPTIMO: Que analizando la pretendida infracción del inciso primero del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, vinculado en el recurso con el artículo 16 B transcrito, corresponde tener en cuenta que la primera norma citada prescribe que *“La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio”*.

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

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

OCTAVO: Que siguiendo en esta línea, el entendimiento del vocablo “*necesario*” se corresponde, entonces, con la significación que le ha atribuido esta Corte, conforme su tenor gramatical, cual es la de aquellos desembolsos en los que inevitablemente ha debido incurrir el contribuyente para generar la renta líquida imponible que se pretende determinar, relacionados directamente con su ejercicio o giro y que tengan el carácter de inevitables y obligatorios para el fin social. (Sentencia Corte Suprema N° 11.359-2014, de 30 de diciembre de 2014).

Esto implica que aun cuando un determinado gasto no genere de modo directo utilidades o excedentes constitutivos de renta, como es el caso de las pérdidas de ejercicios anteriores o el castigo de deudas incobrables, en la medida que diga relación con las operaciones que debe llevar adelante un contribuyente, ha de calificarse como necesario para producir la renta. En esas condiciones, es menester dejar constancia que no ha sido discutida la efectividad de los gastos, ni que corresponden al período en que se están determinando las diferencias impositivas, su conexión con el giro del contribuyente y que no han sido rebajados como costo directo, de modo que la controversia se radicó exclusivamente en la necesidad del gasto, lo que implica que el contribuyente haya debido incurrir inevitablemente en esas sumas para solventar los gastos que le permitan generar la renta bruta global que se pretende determinar, desde que se trata de una compensación establecida expresamente en la ley.

NOVENO: Que, como se consignara en los motivos que preceden, el tribunal del grado zanjó tal aspecto, vinculando la necesidad del desembolso considerando el giro de la reclamante y el carácter obligatorio de las compensaciones.

Sin embargo, el análisis de la normativa aplicable (artículo 16 B de la Ley N° 18.410) permite concluir, en primer lugar, que ella consagra un sistema de

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

DÉCIMO: Que, por lo demás, el carácter de la referida norma no ha sido definitivamente zanjado por la doctrina especializada, siendo dable destacar que un sector de ella le atribuye la calidad de mecanismo de prevención, disuasor de conductas negligentes e inductor de conductas diligentes, como reforzamiento de la prevención general, con plena independencia de las referidas responsabilidades, que opera sin perjuicio de la responsabilidad civil indemnización y de la responsabilidad administrativa, dispuesto por el legislador con el manifiesto fin de evitar la suspensión o interrupción del suministro eléctrico (Román Cordero, Cristian, *“Compensación por el hecho de otro. El caso de la interrupción o suspensión no autorizada del suministro eléctrico”*; en Revista de Derecho Administrativo Económico N° 19, pag. 165 -189), tesis que estos jueces comparten y que, habida cuenta de lo expresado por esta Corte en los pronunciamientos Roles N° 19.825-2016 y N° 27.536-2016, ambos de siete de

septiembre de dos mil diecisiete, respecto de la improcedencia de considerar los desembolsos a título de sanciones como gasto necesario para producir renta, veda la consideración de los invocados en autos al participar de tal naturaleza, de la forma expresada.

UNDÉCIMO: Que en tales términos, forzoso es considerar que no existe en el proceso en análisis antecedente alguno que respalde lo sostenido en estrados por la defensa de la reclamante en el sentido que ha debido efectuar por hechos fortuitos o no atribuibles a su parte tales desembolsos, toda vez que nada de eso se ha demostrado al haberse únicamente acreditado los referidos pagos, en circunstancias que la verificación de su presupuesto –*esto es, el hecho que genera la obligación de compensar* – pueda ser atribuible a la contribuyente o a terceros, tener carácter doloso o culposo, o ser fortuito, comprobaciones indispensables para aceptar lo pretendido en autos, esto es, que se trata de un gasto vinculado con su giro a título de necesario para producir renta, calificativo que esta Corte no advierte que derive de tales antecedentes.

En esas condiciones, aparece que los hechos del proceso, vale decir, los distintos pagos realizados por tales conceptos, distan de ser suficientes para concluir que su monto es necesario para producir la renta. En efecto, una determinación como esa debe partir de una piedra angular, cual es que la suma pagada lo haya sido a título de interrupción no autorizada del suministro eléctrico no imputable a la contribuyente o, mejor dicho, atribuible a terceros o a hechos de la naturaleza, y no del carácter objetivo de tal obligación, como lo han concluido equivocadamente los jueces del fondo. Sin embargo, nada de eso fue asentado en juicio, sino únicamente la efectividad de los pagos, lo que implica que ese requisito no ha sido establecido, lo que trae consigo la transgresión de la norma sustantiva

que lo exige para la aceptación del gasto, esto es, del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta.

DUODÉCIMO: Que en esas circunstancias, aparece claro que los jueces del grado han incurrido en un error de derecho al momento de resolver la controversia sometida a su conocimiento, puesto que al efectuar la calificación de los gastos incorporados a la renta bruta global a través de las actuaciones reclamadas, no han examinado la totalidad de las exigencias previstas en el artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, lo que ha llevado a determinar que se trata de un gasto necesario, en circunstancias que no se demostró que tiene dicha calidad, conclusión a la que se arriba al examinar los presupuestos que sostienen lo decidido.

El yerro detectado tuvo influencia sustancial en lo resolutivo del fallo, desde que llevó a que se acogiese una reclamación tributaria sin cumplir con las condiciones que para ello se requerían, dejando sin efecto una resolución que denegaba acertadamente la devolución de las sumas solicitadas, pues los montos objetados de los gastos en análisis justifican la determinación de la autoridad tributaria en esa parte, de manera que corresponde acoger el recurso de casación en el fondo, tal como se dirá en lo resolutivo.

Y visto, además, lo dispuesto en los artículos 145 del Código Tributario y los artículos 764, 767, 774 y 785 del Código de Procedimiento Civil, **SE ACOGE** el recurso de casación en el fondo deducido por el Servicio de Impuestos Internos en lo principal de fojas 104, en contra la sentencia de veintiséis de abril de dos mil diecisiete, que rola a fojas 103, la que por consiguiente es nula y se la reemplaza por la que se dicta a continuación, sin previa vista.

Acordada con el voto en contra de los Ministros señores **Künsemüller y Cisternas**, quienes fueron del parecer de rechazar el recurso deducido, teniendo

en consideración para ello que en el caso en comento, tal y como se ha sostenido por esta Corte en los autos Roles N° 18.483-2016, de nueve de agosto de dos mil diecisiete, y N° 15.514-2017, de dieciséis de octubre de dos mil dieciocho, 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 16 B de la Ley 18.410-* y su innegable conexión con el giro de la solicitante permiten descartar que su carácter sea sancionatorio o meramente resarcitorio; por lo que, consecuentemente, estiman que la reclamante ha procedido correctamente al invocarlo como gasto necesario para producir la renta, al amparo de lo que prescribe el citado artículo 31 inciso 1° de la Ley de Impuesto a la Renta.

No está demás recordar que este Tribunal, refiriéndose al concepto “necesarios” de los gastos, ha sostenido que ellos deben ser “obligatorios”, característica que permanentemente tienen los desembolsos efectuados por la reclamante.

Regístrese.

Redacción a cargo del Ministro Sr. Cisternas.

N° 31.777-2017.

Pronunciado por la Segunda Sala integrada por los Ministros Sres. Hugo Dolmestch U., Carlos Künsemüller L., Lamberto Cisternas R., Manuel Antonio Valderrama R., y Jorge Dahm O. No firman los Ministros Sres. Dolmestch y Cisternas, no obstante haber estado en la vista de la causa y acuerdo del fallo, por estar ambos con feriado legal.