

Santiago, siete de septiembre de dos mil diecisiete.

**Vistos:**

En estos autos Rol N° 19.825-2016 de esta Corte Suprema, referidos a un procedimiento de reclamación de liquidaciones tributarias iniciado por Empresa Eléctrica De La Frontera se dictó sentencia de primer grado el diecisiete de septiembre de dos mil quince, que rola a fojas 405 y siguientes, en virtud de la cual se acogió el reclamo, anulando la Resolución Exenta N° 2153 de 8 de mayo de 2013 que negaba lugar a la devolución de los saldos retenidos por concepto de pagos provisionales por utilidades absorbidas por un monto ascendente a \$268.569.644 solicitada en su declaración de impuesto a la renta del año tributario 2012, eximiendo a la reclamada del pago de las costas por estimar que tuvo motivo plausible para litigar.

Esta decisión fue recurrida de apelación por el Servicio de Impuestos Internos, a fojas 430, y confirmada por la Corte de Apelaciones de Puerto Montt con fecha dieciséis de febrero de dos mil dieciséis, según se lee a fojas 480 y siguientes, sin costas.

A fojas 482 y siguientes, doña Eva Barrientos Peralta, abogada, Jefe (S) del Departamento Jurídico de la X Dirección Regional Puerto Montt del Servicio de Impuestos Internos dedujo un recurso de casación en el fondo respecto de la sentencia de segundo grado, que fue ordenado traer en relación a fojas 500.

**Considerando:**

**PRIMERO:** Que en el recurso interpuesto se indica como norma vulnerada el artículo 31 inciso 1° y 31 N° 3, incisos 1 y 2 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.

Sostiene el recurrente que los artículos 29 a 33 de la Ley de Impuesto a la Renta contempla la forma como se debe determinar la renta líquida de un contribuyente, regulando expresamente en su artículo 31 cuáles son los requisitos que se deben cumplir para que los desembolsos efectuados puedan ser



calificados como gasto necesario para producir la renta, siendo un elemento esencial que el desembolso tenga la potencialidad de generar un ingreso. Explica que en este caso el error que se ha cometido reside en la identificación que realizan los jueces de la instancia de la obligatoriedad del desembolso declarado – compensaciones que la contribuyente ha debido efectuar a los usuarios, por las suspensiones o interrupciones de suministro de energía- con 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, 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, señalando 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. A partir de lo dispuesto en la norma citada, entonces, es que se ha señalado reiteradamente que un gasto tiene el carácter de necesario para producir la renta cuando es menester, indispensable o que hace falta para un determinado fin, contraponiéndose a lo superfluo, y además provenir del giro del negocio o empresa.

Por eso, las compensaciones por interrupciones del servicio de suministro, aun cuando sean obligatorias, no cumplen con los requisitos para calificarlas como necesarias para producir la renta, por cuanto no se trata de desembolsos usuales en que deben incurrir este tipo de empresas para producir sus rentas, teniendo presente que el contrato de suministro de energía eléctrica celebrado entre empresa y usuario genera para las partes prestaciones recíprocas de cumplimiento continuo, en virtud de las cuales la concesionaria debe suministrar energía eléctrica en forma continua y el usuario, pagar el precio correspondiente. En este escenario, los desembolsos cuestionados son evitables,



manteniendo la debida diligencia contractual. A esto se suma que dichas compensaciones no conllevan un ingreso correlacionado con ellas, como ocurre con la generalidad de los desembolsos 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 el inciso 2º del numeral 3º del artículo 31 citado permite solicitar la devolución del impuesto de primera categoría pagado sobre utilidades no retiradas o distribuidas cuando las pérdidas las absorban total o parcialmente, siendo necesario que el contribuyente acredite los supuestos que describe, lo que no ocurrió, de modo que la sociedad reclamante no tiene un derecho adquirido por el monto solicitado, por lo que al dejar sin efecto la resolución impugnada se ha infringido el artículo 31 N° 3 inciso 1 y 2 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Termina señalando que los yerros antes denunciados han tenido influencia sustancial en lo resuelto, ya que, de no haber sido cometidos, se habría mantenido firme la Resolución Exenta atacada en la parte que se expresa, por lo que solicita se acoja el recurso, se invalide la sentencia impugnada y, en la de remplazo que se dicte, se rechace el reclamo al tenor del presente recurso de casación, con 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; así como que en autos no se demostraron todos y cada uno de los presupuestos que permiten a la contribuyente impetrar la devolución del impuesto pagado sobre utilidades que han sido absorbidas por pérdida tributaria.

**TERCERO:** Que los jueces de la instancia, para emitir su sentencia han asentado como presupuestos de lo resuelto, en lo pertinente al recurso, los que siguen:

1.- Que con fecha 9 de mayo de 2012, la contribuyente presentó declaración de impuesto a la renta para el respectivo año tributario mediante formulario 22, folio 233976112, donde declaró una pérdida tributaria del ejercicio ascendente a \$3.356.647.363.- solicitando devolución de \$1.186.845.244.- de los cuales \$621.580.342 correspondían a pagos provisionales; \$29.032.494.- a crédito por gastos de capacitación y \$537.139.289.- a pagos provisionales por utilidades absorbidas. De la devolución solicitada, el Servicio autorizó una devolución parcial por la suma de \$918.275.600.- con fecha 23 de mayo de 2012, quedando pendiente un saldo de \$268.569.644.-

2.- Que con fecha 14 de junio de 2012, el Servicio de Impuestos Internos emitió la notificación N° 120201575, mediante la cual se pidió al contribuyente acreditar la procedencia de la devolución solicitada. La empresa dio respuesta al requerimiento, aportando antecedentes que no clarificaron las observaciones del ente fiscalizador, razón por la cual el Servicio emitió con fecha 08 de mayo de 2013 la resolución exenta N° 2153, que deniega la devolución retenida por la suma de \$268.569.644, contra la cual se alzó el actor, deduciendo el reclamo tributario con fecha 27 de agosto de 2013.

3.- Que en relación al punto de prueba relativo a la procedencia de la devolución solicitada por la reclamante en su declaración de impuesto a la renta del año tributario 2012 por concepto de pagos provisionales por utilidades absorbidas se concluye de los antecedentes aportados el correcto registro de las



operaciones en que se funda la pérdida declarada por el contribuyente tanto en su contabilidad como en la de la sociedad absorbida, la que tiene su origen en la reorganización empresarial concretada el 31 de mayo de 2011, conforme a la cual se fusionó Empresa Eléctrica de la Frontera S.A. con Inversiones Los Lagos III S.A., absorbiendo la segunda a la primera, adjudicándose la totalidad de los activos y pasivos. Como consecuencia de esta reorganización, se tuvo por demostrada la pérdida invocada por disminución del capital producto de la fusión.

4.- Que la contribuyente es concesionaria del servicio público de distribución de energía eléctrica, que las compensaciones acreditadas en el proceso y que han sido objetadas tienen carácter obligatorio para la empresa, y su origen radica en situaciones de interrupción del servicio no autorizadas.

**CUARTO:** Que, considerando los hechos antes reseñados, los sentenciadores de alzada confirmaron lo resuelto por el a quo, que acogió el reclamo, dejando sin efecto la resolución que denegaba la devolución impetrada por concepto de pagos provisionales por utilidades absorbidas, señalando que las compensaciones pagadas por la empresa no tienen el carácter de multas, de manera que considerando la naturaleza del giro del negocio al cual se dedica, su carácter obligatorio y su origen, tienen el carácter de responsabilidad 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.

Los mismos jueces señalaron que además adquirieron la convicción que la devolución solicitada por la parte de Frontel es procedente, por cuanto se han acreditado cada una de las operaciones realizadas: la reorganización empresarial por la fusión de la citada con Inversiones Los Lagos III S.A., siendo absorbida la primera por la segunda; la pérdida que dicha operación causó y el correcto ajuste monetario de los activos de las sociedades. En cuanto a la interpretación de la ley que debió realizar el reclamante para determinar el resultado financiero, indicaron que en la sentencia de primer grado se analizó exhaustivamente el punto y sus conclusiones son compartidas por la Corte de Apelaciones.



**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.

Del mismo modo, es necesario también tener en cuenta que esta Corte ya ha señalado reiteradamente que, al no constituir esta sede 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 sentenciadores del grado de la deducción de las compensaciones que debe pagar la reclamante por 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 18.410 regula 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.*”

**SEPTIMO:** Que analizando la pretendida infracción del inciso primero del artículo 31 inciso 1° así como de su numeral 3°, inciso 1° y 2°, 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. (SCS N° 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. (SCS N° 11.359-2014, de 30 de diciembre de 2014, entre otras). 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.

**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 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 en reiterados fallos de este tribunal respecto de la improcedencia de considerar los desembolsos a título de sanciones como gasto necesario para producir renta, veda la consideración de los invocados en autos al participar de tal naturaleza, de la forma expresada.

**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.

Por estas consideraciones y lo dispuesto en el artículo 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 en lo principal de fojas 482 por la abogada Sra. Eva Barrientos Peralta, en representación de la reclamada, la X Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos, contra la sentencia de dieciséis de febrero de dos mil dieciséis, escrita de fojas 480, la que se anula y se la reemplaza por la que se dictará a continuación, pero 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 sobre la base de las siguientes consideraciones:

1º: Que del mérito de autos aparece que la reclamada impugna en su libelo la concurrencia de los requisitos indispensables para admitir la solicitud de devolución por concepto de pagos provisionales por utilidades absorbidas sustentada en la determinación de la pérdida tributaria que hiciera la reclamante, y que tiene su origen en los ajustes monetarios realizados con ocasión de la fusión señalada en el motivo Tercero y en la contabilización de gastos cuyo carácter de necesario rebate. Sin embargo, de la exposición de motivos del recurso aparece que prescinde de los presupuestos fácticos tenidos en consideración para fallar como se ha hecho y que han sido reseñados en dicho motivo Tercero, por lo que al centrar la impugnación sólo en la denuncia a las leyes que indica conforme a las cuales discute únicamente la correcta configuración de la pérdida alegada, señalando en forma genérica que los restantes requisitos que consagra la norma que decide la litis no concurren en autos, ha dejado firme su establecimiento, en circunstancias que era necesario que se evidenciara qué medios probatorios habrían sido considerados erróneamente en su determinación, constituyendo dicha situación infracción a las leyes que determinan su fuerza probatoria y que los jueces del fondo han silenciado considerar o hecho equivocadamente.

2º Que sin perjuicio que lo expuesto determina, en concepto de los disidentes, el rechazo del recurso deducido, estos jueces tienen en consideración que en el caso en comento la naturaleza de las compensaciones que la reclamante ha declarado como gasto necesario para producir renta amparada en el inciso 1º 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, estiman que 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.

Regístrese.

Redacción a cargo del Ministro Sr. Brito y el voto en contra, de sus autores.

Rol N° 19.825-2016.

Pronunciado por la Segunda Sala integrada por los Ministros Sres. Milton Juica A., Carlos Künsemüller L., Haroldo Brito C., Lamberto Cisternas R., y Jorge Dahm O. No firma el Ministro Sr. Cisternas, no obstante haber estado en la vista de la causa y acuerdo del fallo, por estar en comisión de servicios.



Autoriza el Ministro de Fe de la Excma. Corte Suprema

En Santiago, a siete de septiembre de dos mil diecisiete, notifiqué en Secretaría por el Estado Diario la resolución precedente.

