

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 21, ART. 31 - OFICIO N° 1695, DE 2010. (Ord. N° 561, de 15-03-2017)

TRATAMIENTO TRIBUTARIO, DE ACUERDO AL ARTÍCULO 21 DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, DE LAS SUMAS PAGADAS A TÍTULO DE MULTAS, DERIVADAS DEL INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES ESTABLECIDAS EN CONTRATO DE OBRA PÚBLICA FISCAL, CELEBRADO CON EL MINISTERIO DE OBRAS PÚBLICAS.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual solicita un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario, de acuerdo al artículo 21 de la Ley Sobre Impuesto a la Renta (LIR), de las sumas pagadas a título de multas, derivadas del incumplimiento de obligaciones establecidas en Contrato de Obra Pública Fiscal, celebrado con el Ministerio de Obras Públicas.

I. ANTECEDENTES.

La empresa TTTT, como contratista del Ministerio de Obras Públicas, realizará una serie de obras por los llamados a licitación para dicho Ministerio y otros Organismos Públicos Fiscales, los que eventualmente podrán ser objeto de multas, a las que se deberán aplicar el respectivo tratamiento tributario.

Manifiesta el contribuyente que de acuerdo con el artículo 21 de la LIR, las multas pagadas al Fisco no constituyen gastos rechazados afectos a esa norma legal, de manera tal que el impuesto señalado en dicho artículo no puede recaer sobre esa multa. Agrega que las multas constituyen una sanción pecuniaria personal, que como tal no es un hecho gravado sino, por el contrario en vez de ser un hecho gravado, no es ni siquiera gasto rechazado.

Acompaña fallo de la Ilustre Corte de Apelaciones de Santiago, el cual confirmaría la interpretación antes señalada.

Por lo tanto, de acuerdo con su opinión, no sería procedente que el Servicio de Impuestos Internos grave con el impuesto del artículo 21 de la LIR, las cantidades que se destinan al pago de las multas derivadas del incumplimiento de alguna de las obligaciones estipuladas con el Ministerio de Obras Públicas en su calidad de contratista, ya que éstas, de acuerdo con su interpretación, no constituirían un gasto rechazado gravado con el artículo 21 referido, por encontrarse expresamente excluidas de acuerdo con este texto legal.

La Dirección Regional hace notar por su parte, que los desembolsos que no cumplan con los requisitos del artículo 31 inciso primero de la LIR, se considerarán gastos rechazados y tendrán el tratamiento del artículo 33 N°1 y 21 de la referida Ley. Agrega, que en el caso específico de las multas referidas, no resultan ser un gasto necesario para producir la renta, de acuerdo al artículo 31, debido a que se cursan producto de un incumplimiento, de una obligación sea legal o contractual por parte del contribuyente, pudiendo haber sido evitadas mediante un actuar diligente.

En relación al artículo 21 antes citado, su inciso segundo expresa que no se afectarán con este impuesto ni con establecido en el inciso tercero: ... (iii) los intereses, reajustes y multas pagados al Fisco, Municipalidades y a organismos o instituciones públicas creadas por Ley. Al respecto, agrega que el contribuyente reconoce en su presentación que las multas de que se trata son multas derivadas del incumplimiento de sus obligaciones estipuladas con el Ministerio de Obras Públicas en su calidad de contratista y no multas aplicadas por un órgano del Estado en el ejercicio de sus potestades públicas por el incumplimiento de obligaciones de carácter legal o reglamentario. Por lo tanto, en opinión de la Dirección Regional las multas derivadas de un mero incumplimiento contractual deberán recibir el tratamiento de gastos rechazados, incluidos los impuestos señalados en el artículo 21, aun cuando se apliquen por instituciones públicas creadas por Ley, ya que su naturaleza jurídica es diversa de la “multa” que establece el inciso segundo del artículo 21 de la LIR [1]. Lo anterior, ya que estas multas no resultan ser otra cosa que las eventuales ejecuciones de las cláusulas penales pactadas, conforme al artículo 1535 del Código Civil, es decir obligaciones de naturaleza civil, de derecho privado, cuya fuente es el contrato celebrado entre la empresa y el Ministerio de Obras Públicas y no el de una multa cursada en ejercicio de la potestad sancionatoria de un organismo público.

No obstante, hace presente que el fallo de la Corte de Apelaciones de Santiago que cita el contribuyente[2], expresa que el impuesto del artículo 21 de la LIR, tiene como premisa el gravar aquellas partidas que constituyen un ingreso o beneficio para quienes se han favorecido con ellas, por ello se habla de un impuesto sanción. Se agrega en esta sentencia que la propia norma prescribe excepciones a la tributación que establece, y entre tales, se encuentran aquellos gastos rechazados que correspondan a intereses, reajustes y multas pagados, entre otras entidades, al Fisco; y atendido a que la Ley no hace distinción, también es aplicable al caso de las multas que fueron impuestas por el Ministerio de Obras Públicas en el marco de contratos de construcción adjudicados a una empresa, es decir al Fisco de Chile, encontrándose entonces la contribuyente amparada por esa excepción.

Por lo señalado, atendido a que el caso fallado por la Corte de Apelaciones tendría las características de la situación a que se refiere la consulta, y sin que se haya presentado recurso de casación en su contra, se solicita un pronunciamiento para poder dar respuesta al requerimiento efectuado.

II.- ANÁLISIS.

Al respecto, cabe tener presente que el Código Tributario señala expresamente que sus normas sólo rigen para la aplicación o interpretación del mismo y de las demás disposiciones relativas a las materias de tributación fiscal interna de competencia del Servicio de Impuestos Internos, y que, en lo no previsto por el mismo Código y demás

leyes tributarias, se aplican las normas de derecho común contenidas en otras leyes generales o especiales[3].

De las disposiciones legales citadas resulta claro que en materia tributaria, las normas de derecho común[4], entre las que se cuentan las de derecho civil, son aplicables en forma supletoria.

En este sentido, en atención a que la Ley, y en particular el artículo 21 de la LIR, no define la expresión multa fiscal para efectos impositivos, corresponde que, de acuerdo a lo establecido por el Código Tributario y la Ley Orgánica del Servicio, se fije su alcance[5], conforme a las normas de interpretación de las leyes que contempla el Código Civil, cuyo artículo 19 establece que cuando el sentido de la ley es claro, no se desatenderá su tenor literal, a pretexto de consultar su espíritu; agregando el artículo 20 que las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal.

La expresión “multas pagadas al Fisco” que utiliza el inciso 2°, del vigente artículo 21, de la LIR, debe interpretarse considerando que aquella norma es una excepción a la regla general que establece, en cuanto a que las sumas que no tienen el carácter de gastos necesarios y que correspondan a cantidades representativas de desembolsos de dinero están afectas al impuesto único que contempla, por lo que debe interpretarse en su genuino sentido jurídico para efectos tributarios, y no de acuerdo a la designación o nombre que se dé a dichas cantidades en los instrumentos o bases correspondientes [6].

Tal como lo indica en su presentación, este Servicio ha señalado que las sumas establecidas a favor de una entidad pública, por el incumplimiento por parte de su contraparte de una obligación contractual son tributariamente un gasto rechazado, ya que dicho pago no constituye un gasto necesario e inevitable en los términos requeridos para aceptar su deducción, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso primero del artículo 31 de la LIR; afectándose además con la tributación establecida en el inciso tercero (actual inciso segundo) del artículo 21 de la Ley del ramo, porque aun cuando dichas cantidades cedan en beneficio de una entidad estatal, no tienen el carácter de multa en los términos establecidos en esta disposición legal ya que no se aplican como consecuencia del ejercicio de potestades sancionatorias conferidas por Ley, sino en carácter de parte de un contrato.[7]

Confirma esta distinción la propia Contraloría General de la República, la que en Dictamen N° 1765 de 2015 y N° 65788 de 2014, ha expresado en relación a los contratos a que se refiere la Ley N° 19.886 -Ley de Bases sobre Contratos Administrativos de Suministro y Prestación de Servicios-, que si el fundamento que las origina es un incumplimiento

contractual y no una infracción, no revisten la naturaleza de una sanción administrativa; ya que más bien se trata de una consecuencia jurídica de una situación expresamente prevista en las bases y en el contrato respectivo, que no implica el ejercicio del ius puniendi o potestad sancionatoria del Estado. En el mismo sentido, el Dictamen N° 28516 de 18 de abril de 2016.

Concluye este organismo que se debe considerar que las estipulaciones contractuales que contienen multas asociadas al incumplimiento de las obligaciones convencionales tienen el carácter de cláusula penal, la que se encuentra definida por el Código Civil en su artículo 1.535 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 retardar la obligación principal, disposición que se aplica supletoriamente a las contrataciones regidas por la ley N° 19.886 según lo prevé su artículo 1°.

En relación al citado ius puniendi o potestad sancionatoria del Estado a que se refiere la Contraloría, ella debe entenderse en relación a lo previsto en el artículo 20 del Código Penal, que establece que no se reputan penas "las multas y demás correcciones que los superiores impongan a sus subordinados y administrados en uso de su jurisdicción disciplinal o atribuciones gubernativas", es decir, no tienen el carácter de penas, para los efectos del Código Penal, las sanciones que aplica la Administración; y por consiguiente, las multas fiscales tienen la naturaleza de acto unilateral y administrativo sancionador por el incumplimiento de un deber o una prohibición; y no puede ser asimilado a los efectos derivados del incumplimiento de obligaciones convencionales.

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

En relación a la existencia de una sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada de la Corte de Apelaciones de Santiago, que se pronuncia sobre situaciones equivalentes a la consultada por el requirente, cabe señalar que de acuerdo a lo establecido en el inciso 2° del artículo 3° del Código Civil las sentencias judiciales no tienen fuerza obligatoria sino respecto de las causas en que actualmente se pronunciaren; vale decir, al tener efectos particulares no es aplicable respecto de otros casos y por lo tanto no es obligatoria a otras situaciones aun cuando los hechos sean similares, debiendo estos resolverse conforme a su propio mérito en las instancias correspondientes.

Al respecto, este organismo, en el ejercicio de sus facultades legales ha establecido en sede administrativa, la extensión de esta norma de excepción, conforme a los criterios que

se han expuesto; lo que no vulnera el principio la reserva legal en relación al establecimiento de los tributos, desde que las normas legales lo facultan para establecer su aplicación, fundado en circunstancias objetivas que dan cuenta de una actividad de carácter interpretativo y técnico por parte de un órgano fiscalizador.

III.- CONCLUSIÓN.

Cuando el fundamento que origina una multa aplicada por un organismo Estatal es un incumplimiento contractual y no una infracción legal o reglamentaria, no reviste la naturaleza jurídica de una multa fiscal como sanción administrativa; por lo que más bien se trata de una consecuencia jurídica de una situación expresamente prevista en las bases y en el contrato, lo que no implica el ejercicio del ius puniendi o potestad sancionatoria del Estado, no estando por consiguiente comprendida en la norma de excepción contenida en la primera parte, del inciso 2°, del artículo 21, de la LIR.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 561, de 15. 03. 2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

[1] En este sentido, Oficio N°1695 de 24 de septiembre de 2014.

[2] Rol de Ingreso 4539-2014.

[3] Artículos 1, 2 y 4°, del Código Tributario.

[4] “Normas de derecho común son las dictadas para la totalidad de las personas, de las cosas y de las relaciones jurídicas”: son el conjunto de reglas normalmente aplicables a las relaciones jurídicas de la misma especie, a falta de otras a que estén sometidas (Arturo Alessandri R., Manuel Somarriva U., Antonio Vodanovic H., Tratado de Derecho Civil. Tomo I, Editorial Jurídica de Chile, año 1998).

[5] Artículo 6° letra A.-, número 1° del C. Tributario y Artículo 7°, letra b), de la Ley Orgánica del SII.

[6] Cabe señalar que de acuerdo al diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, el término multa tiene dos significados: **1.** Sanción administrativa o penal que consiste en la obligación de pagar una cantidad determinada de dinero.~ **coercitiva. 1. f. Der.** La que se reitera por plazos determinados para compeler al infractor al cumplimiento de la obligación que desatiende.

[7] Al respecto, Oficio N° 1695, de 2010. Cabe señalar que en la Circular N° 92, de 1992, que comenta el artículo 21 vigente en esa fecha, cuyo contenido es esencialmente el mismo del texto actual, señaló expresamente que dichas multas son aquellas que tienen el carácter de “sanción”.