

**RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 65, ART. 74, N°4, ART. 84.
(Ord. N° 729, de 17-04-2018)**

SITUACIÓN TRIBUTARIA, EN RELACIÓN A LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA Y LEY DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, DEL PANEL DE EXPERTOS, REGULADO EN LA LEY GENERAL DE SERVICIOS ELÉCTRICOS.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual solicita un pronunciamiento sobre la situación tributaria, en relación a la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) y Ley de Impuesto al Valor Agregado, del Panel de Expertos, regulado en la Ley General de Servicios Eléctricos.

I.- ANTECEDENTES.

1.- Indica que el artículo 1° del Reglamento de la Ley General de Servicios Eléctricos (LGSE) dispone que el Panel reúne los siguientes caracteres: [--] Órgano creado por ley, con competencia acotada, integrado por profesionales expertos, cuya función es pronunciarse, mediante dictámenes de efecto vinculante, sobre aquellas discrepancias y conflictos que se susciten con motivo de la aplicación de la legislación eléctrica que le deben ser sometidos conforme a la Ley, y sobre las demás que dos o más empresas del sector eléctrico, de común acuerdo, sometan a su decisión. [--]"

El Panel está integrado por siete profesionales expertos en materias técnicas y, adicionalmente, dispone de un Secretario Abogado. Éstos son designados, previo concurso público, por el Tribunal de Defensa de la Libre Competencia, y su nombramiento se efectúa por medio de resolución emanada del Ministerio de Energía. Sus remuneraciones se fijan por ley .

Estos cargos tienen incompatibilidades establecidas por ley, y se regulan además causales de inhabilidad respecto de discrepancias sometidas a su conocimiento.

Señala que los integrantes del Panel quedan sujetos a las normas sobre responsabilidad administrativa y probidad contenidas en el D.F.L. N° 1/19.653 y las provistas en el Título V del Código Penal .

La competencia del Panel está fijada en la propia ley, que en su artículo 208 indica que tiene competencia para conocer -en general- de aquellas discrepancias que se produzcan en relación a leyes que regulen materias energéticas, y, específicamente, a la normativa que regula el sector eléctrico y de gas. Añade que el Panel es el órgano encargado de resolver las controversias que puedan producirse entre la Comisión Nacional de Energía y las empresas sujetas a fijación tarifaria, resaltando ésta como su principal función técnica.

Añade que el artículo 212 de la LGSE establece que el Panel deberá presentar un presupuesto anual que deberá ser aprobado por la Subsecretaría de Energía en forma previa a su ejecución. Este presupuesto es financiado conforme al mecanismo que regula el artículo 212-13 de la LGSE, por todos los usuarios finales, libres y sujetos a fijación de precios, a través del cargo por servicio público, esto es, incorporando el valor o costo respectivo a las cuentas de distribución eléctrica de todos y cada uno de los consumidores finales.

2.- Señala que a su juicio el Panel frente a la normativa de la LIR, atendidas las funciones públicas que cumple y su diseño y regulación legal, se puede calificar como un ente público que no detenta de personalidad jurídica o patrimonio propios; por lo que el Panel no sería por sí mismo y en calidad de tal, un contribuyente para efectos del impuesto a la renta.

Dada la calificación de ente público que se atribuye al Panel -producto del análisis que indica, estima que resulta aplicable el artículo 40 N°1 de la LIR, de modo que -aun si el Panel fuera un contribuyente- no quedaría igualmente afecto al impuesto de primera categoría por la aplicación de esta norma. Añade que se aprecia claramente la dimensión pública del Panel, en términos del artículo 547 del Código Civil, ello no obstante no detente de personalidad jurídica ni patrimonio propios.

Al respecto, señala que el Panel: [i] ha sido creado por ley especial, la que regula su composición, su funcionamiento, finalidad, competencia y financiamiento; [ii] en cuanto a esto último, se obtiene que tanto la forma de aprobación del presupuesto (por la Subsecretaría de Energía) como la mecánica misma del financiamiento (por vía del cargo al usuario final) son propias de entes del aparato del Estado; [iii] el Estado además interviene en la designación de sus miembros; [iv] finalmente, se tiene que esta entidad ejerce funciones públicas, en tanto la ley le confiere la competencia para pronunciar dictámenes vinculantes, en las controversias que se susciten en las materias señaladas en la misma ley.

Agrega que, si se considera que el Panel fuera un contribuyente (cuestión que descarta según lo que indica) sujeto, por tanto -en este supuesto- a todas las obligaciones (inclusive accesorias) que dispone nuestra ley tributaria, resulta relevante el análisis del artículo 14 de la LIR referido a rentas empresariales. Conforme a lo que indica se entiende que este Servicio considera que la aplicación del artículo 14 de la LIR -en el marco del sistema de impuestos que regula- sólo se justifica cuando puede verificarse integración vertical con contribuyentes de impuestos finales. De esto se sigue que si la entidad en cuestión no está sujeta directa o indirectamente a relaciones de propiedad respecto de ese tipo de contribuyentes (de impuestos finales), no resultaría entonces aplicable el artículo 14 ni ninguno de los sistemas que regula.

Así, indica, siendo que el Panel en ningún escenario podría integrar impuestos con contribuyentes de impuestos finales, debería entonces quedar -cuando menos- excluido de la aplicación del artículo 14, ello por disposición expresa de la Circular N° 49 de 2016, de este Servicio.

3.- Añade, en relación al Impuesto a las Ventas y Servicios (IVS), que el Panel no debería quedar afecto a este impuesto, dado que, atendido el carácter público de la función de solución de controversias que ejerce el Panel es financiado por recargos a consumidores finales ordenados por ley, resulta difícil conceptualizar la relación bilateral y onerosa que supone la aplicación de este impuesto.

Indica que el que la función del Panel sea impuesta y regulada por ley, en el marco de una función puramente pública, resulta en un primer cuestionamiento que obstaría la configuración del hecho gravado previsto en el artículo 2 de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, por no haber acto voluntario entre dos agentes del mercado, en que uno disponga un servicio que es remunerado por el otro.

Indica que, al margen de lo anterior, se podría además concluir que no se configuraría el hecho gravado atendiendo para ello simplemente a que el contenido de las funciones del Panel, que no podrían encuadrarse en caso alguno dentro de alguna de las actividades económicas enumeradas en los N°s. 3 y 4 del artículo 20 de la LIR, exigencia del hecho gravado conforme dispone el artículo 2 N° 2 de la Ley de IVS.

4.- Por lo tanto, solicita confirmar lo siguiente:

1) En lo relativo a la LIR:

i. El Panel no puede ser considerado un contribuyente para efectos del impuesto a la renta, y que, derivado de ello, no queda sujeto a ninguna de las obligaciones (principales ni tampoco accesorias) de la LIR.

ii. Si es que esto no fuera confirmado, y en carácter de solicitud subsidiaria, solicita se confirme que el Panel quedaría -en el evento de ser considerado contribuyente- igualmente favorecido por la exención contenida en el artículo 40 N° 1 de la LIR, considerando para ello sus caracteres legales que inclinan a su naturaleza de entidad pública.

iii. En el escenario referido en el punto anterior, solicita se confirme que, considerando la situación de excepción regulada en la Circular N° 49 de 2016 de este Servicio, al Panel no le resultaría aplicable el artículo 14 de la LIR, y, por ende, no estaría obligado a llevar los registros que regula dicha normativa. Ello considerando que se trata de una entidad que no integra -ni podría integrar- impuestos finales.

2) En lo relativo al IVS:

i. Se solicita se confirme que considerando la naturaleza de las actividades del Panel, que obedecen a relaciones impuestas por ley en el marco de servicios de dimensión pública, no se configura la relación onerosa que supone el Decreto Ley N° 825 para que se configure el hecho gravado.

ii. Finalmente, y en cualquier escenario, solicita se dé cuenta sobre las obligaciones accesorias que debería cumplir el Panel, específicamente:

i. La obligación de presentar una declaración anual de renta (conforme al artículo 65 de la LIR).

ii. La obligación de declarar Pagos Provisionales Mensuales (PPM) conforme al artículo 84 de la LIR.

iii. Obligación de llevar contabilidad completa (artículo 68 de la LIR).

iv. Obligación de efectuar retenciones (artículo 74 N° 4 de la LIR).

II.- ANÁLISIS.

1.- Ley sobre Impuesto a la Renta.

a) La Contraloría General de la República ha señalado que del tenor de la normativa aplicable al Panel de Expertos fluye que es un órgano colegiado autónomo de competencia estricta y reglada, cuyo personal no integra la Administración del Estado por expresa disposición del artículo 134 inciso séptimo, de la Ley General de Servicios Eléctricos, y que se relaciona con éste por intermedio de la Comisión Nacional de Energía, pero no depende jerárquicamente de dicha Comisión ni del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción.

El Panel de Expertos fue creado por la ley N° 19.940, que introdujo modificaciones al DFL N° 1, de 1982, del Ministerio de Minería y que incorporó un nuevo Título VI (Actuales artículos 208 a 212); que regula la competencia, integración, procedimientos aplicables a los actos, financiamiento y ámbito de funciones del mismo, que se traducen esencialmente en emitir dictámenes sobre determinadas materias o discrepancias en el sector eléctrico, fijadas en el artículo 208 del cuerpo legal citado.

Por otro lado, el Decreto N° 44 del Ministerio de Energía, publicado el 5 de enero de 2018, que reemplazó el anterior Decreto N° 181 de 2004 del Ministerio de Economía, y que contiene el nuevo Reglamento que regula al Panel de Expertos, lo define en su artículo 4°.- como un órgano creado por ley, con competencia acotada, integrado por profesionales expertos, cuya función es pronunciarse, mediante dictámenes de efecto vinculante, sobre aquellas discrepancias que se produzcan en relación con las materias que se señalan expresamente en la Ley General de Servicios Eléctricos, y en otras leyes en materia energética.

En cuanto a la forma de financiamiento del Panel de Expertos el artículo 212-13 de la LGSE dispone que su presupuesto será financiado por la totalidad de usuarios finales,

libres y sujetos a fijación de precios, a través de un cargo por servicio público. El artículo 26 del nuevo Reglamento de la LGSE establece que las empresas distribuidoras y suministradoras que efectúen ventas a usuarios finales, libres y sujetos a fijación de precios, deberán informar al Coordinador, a más tardar el día 10 de cada mes, el monto recaudado durante el mes anterior por concepto del cargo por servicio público que es fijado anualmente por la Comisión, conforme a lo señalado en el artículo 212°-13 de la Ley. De estas normas se desprende que el financiamiento del Panel es de carácter privado, proveniente de los aportes de las empresas del sector, mediante un cargo por servicio público; de modo que dicho financiamiento no compromete los recursos públicos y no recibe aportes del Estado.

El artículo 212 de la LGSE establece que el presupuesto del Panel de Expertos deberá comprender los honorarios de sus miembros y del secretario abogado, gastos en personal administrativo y demás gastos generales. Por otro lado, el mismo artículo 212 dispone que los integrantes del Panel, el secretario abogado y el personal auxiliar, no tendrán carácter de personal de la Administración del Estado.

b) El artículo 8°, N° 5 del Código Tributario establece que por "contribuyente", se entenderá a las personas naturales y jurídicas, o los administradores y tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos.

Este Servicio ha sostenido invariablemente que todas las personas, sean naturales o jurídicas, tengan o no fines de lucro, revisten la calidad de contribuyentes, en la medida que puedan estar sujetas a algunos de los tributos que la LIR establece, lo cual ocurrirá en caso que posean bienes o realicen actividades susceptibles de generar rentas clasificadas en alguna de las categorías que dicha Ley contempla. Por consiguiente, salvo excepciones legales taxativas, la LIR no atiende a la naturaleza o finalidad de las personas y contribuyentes para quedar sujetas a las obligaciones legales de carácter tributario que les puedan afectar, sino que considera las actividades que éstas realizan, los actos y contratos que ejecutan y los beneficios económicos que puedan obtener.

En relación a lo consultado, el Panel de Expertos a que se refiere la LGSE, al tratarse de un órgano colegiado creado por Ley, de carácter autónomo, y sin relación jerárquica con ningún órgano del Estado, constituye un sujeto de derecho, esto es, un sujeto de relaciones jurídicas activas y pasivas ; y al no constituir una dependencia de algún organismo público, a juicio de esta Dirección, tiene los atributos para ser considerado como un contribuyente en tanto obtenga rentas o realice actividades susceptibles de producirlas .

Lo anterior se explica, según lo señalado, por el hecho que es una entidad autónoma creada por Ley, la que le otorga la debida independencia en relación a cualquier organismo del Estado, por la propia naturaleza de sus funciones, y cuyo presupuesto es financiado por el sector privado y no público; y por lo tanto, se afectará con impuesto en la medida que obtengan ingresos clasificados en la Primera Categoría de la LIR, atendiendo a la fuente generadora de los mismos, las cuales pueden provenir, entre otras, de actividades rentísticas, de inversiones en capitales mobiliarios, del comercio, industria o servicios o de cualquiera otra que se comprenda en los números 1° al 5° del artículo 20 de la Ley citada.

Al respecto, cabe tener presente que la definición de renta contenida en el artículo 2 N° 1 de la ley del ramo, es amplia, pues alcanza a todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban, devenguen o atribuyan, cualquiera sea su naturaleza, origen o denominación; y por lo tanto, limitada únicamente por las excepciones expresamente establecidas en la Ley, como, por ejemplo, los ingresos no constitutivos de renta a determinados beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio, previstos en el artículo 17 de la LIR.

Por consiguiente, en la medida que el Panel obtenga rentas de cualquier naturaleza, origen o denominación, se encontrará afecto a las siguientes obligaciones tributarias : a) Inscribirse en el Rol Único Tributario (artículo 66 del Código Tributario); b) Efectuar Declaración Jurada de Iniciación de Actividades (artículo 68 del Código Tributario; c) Llevar Libros de Contabilidad (artículo 68 de la LIR); d) Presentar Declaraciones Anuales de Impuesto (artículo 69 de la LIR); e) Efectuar las retenciones de impuesto a que se refieren los números 1, 2 y 4 del artículo 74 de la LIR y enterarlas en arcas fiscales en los plazos señalados en los artículos 78 y 79 del mismo cuerpo legal, y, dar cumplimiento a todas las demás obligaciones tributarias, ya sea de carácter legal o administrativas en su calidad de contribuyente de la Primera Categoría.

Respecto de los ingresos que constituyen el presupuesto del Panel, conforme a las disposiciones de la LGSE y su Reglamento, y que son recibidos desde las empresas del sector privado a través de un cargo a los usuarios finales, cabe considerar que la LGSE y su Reglamento establecen y regulan la aplicación de la obligación legal de destinar dichos ingresos a determinados y específicos fines, los que deberán comprender entre otros los siguientes componentes: honorarios de sus miembros y del secretario abogado, gastos en personal administrativo y demás gastos generales, los que se considerarán y estimarán desagregadamente en el presupuesto anual . Por lo tanto, dichos recursos por mandato legal solo se deberán emplear en determinadas finalidades fijadas en su presupuesto, sin que exista discrecionalidad para su empleo; y su uso debe estar sujeto a control de la autoridad competente, toda vez que el artículo 24 del Reglamento de la Ley dispone que dentro de los primeros cuarenta días de cada año, el Panel deberá presentar a la Subsecretaría de Energía un informe auditado que dé cuenta de la ejecución presupuestaria del año calendario inmediatamente anterior, para su examen y conformidad. Cabe considerar que la Ley dispone que los saldos a favor o en contra que resulten de esta ejecución presupuestaria deberán imputarse al ejercicio de cálculo del presupuesto correspondiente del año siguiente; por lo que en ningún caso pueden quedar a beneficio de la respectiva entidad.

Por consiguiente, en la medida que la ejecución de dicho presupuesto anual cumpla con los objetivos y funciones establecidas en la normativa eléctrica vigente contenida en la LGSE, no constituyen un ingreso para efectos tributarios en tanto existe una obligación o carga legal para el Panel de destinarlos a las funciones detalladas en la Ley, y no en su provecho o utilidad, lo cual a juicio de esta Dirección constituye un pasivo exigible, no existiendo por consiguiente incremento de patrimonio afecto a impuesto.

Por el contrario, lo señalado precedentemente no será aplicable, y por lo tanto constituirá renta, cualquier otro ingreso cualquiera sea su origen o denominación, que no esté destinados al cumplimiento de las normas presupuestarias por las que se rija el Panel.

Lo indicado se debe entender sin perjuicio de que el Panel debe dar cumplimiento a todas las obligaciones que afectan a los contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría, en los términos que fueron expresados previamente.

En este sentido, se encuentra sujeto a la obligación de retención de los impuestos que graven a terceros, previstas en el artículo 74, números 1, 2 o 4 de la LIR, según sea el tipo de renta y la relación o vínculo existente con el perceptor de los ingresos; siendo el propio Panel el obligado a efectuar las retenciones, en la forma y dentro de los plazos establecidos por la Ley.

c) En cuanto a la aplicación al caso en consulta de la exención del IDPC a que se refiere el N° 1, del artículo 40, de la LIR, conforme al análisis precedente resulta innecesario emitir pronunciamiento.

Sin perjuicio de lo anterior, habida consideración que no existe calificación expresa acerca de si el Panel es un órgano del Estado, de aquellos a los que se refiere esa norma legal, el organismo competente para evaluar dicha calidad, es la Contraloría General de la República, ya que dicha calificación está fuera de las atribuciones de este Servicio para interpretar administrativamente las disposiciones tributarias.

d) En relación a la aplicación al Panel de Expertos de las normas contenidas en el artículo 14 de la LIR, se comparte lo que señala en su presentación, en el sentido que no resulta aplicable.

En efecto, en la Circular N° 49, del año 2016, se expresó que quedan excluidos de la aplicación del artículo 14 de la LIR, los contribuyentes que, no obstante obtener rentas afectas al IDPC, carecen de un vínculo directo o indirecto con personas que tengan la calidad de propietarios, comuneros, socios o accionistas, y que resulten gravados con los impuestos finales.

e) Finalmente, en cuanto a la situación tributaria de los integrantes del Panel y el personal administrativo contratado por el mismo, cabe considerar que la Contraloría General de la República ha señalado en lo que atañe al régimen que debe ceñirse el Panel de Expertos para efectuar la contratación de su personal, sus integrantes y el secretario abogado, que si bien tienen funciones y responsabilidades establecidas en la Ley, están afectos a un vínculo diverso del de los funcionarios o personal de la Administración del Estado, no rigiendo a su respecto el Estatuto Administrativo. Agrega el organismo de control que, en lo que respecta al personal administrativo, se rigen por las relaciones laborales de derecho común, correspondiendo exclusivamente al Panel de Expertos determinar y velar por el cumplimiento de los derechos y obligaciones emanadas de la relación contractual laboral.

En este orden de ideas, cabe expresar que el N° 2, del artículo 42 de la LIR, clasifica en la Segunda Categoría a los ingresos obtenidos por personas que desarrollan ocupaciones lucrativas no comprendidas en la Primera Categoría ni en el número 1 del mismo artículo. Al respecto, es primordial para calificar tales ingresos como rentas de Segunda Categoría, que su origen se encuentre en el trabajo personal ejecutado por el contribuyente, vale decir, que tales ingresos tengan su origen en la prestación de servicios de carácter personal y no en aquellos en que predomine el uso de capital. Por consiguiente, los ingresos provenientes del ejercicio de las actividades profesionales de los integrantes del

Panel, secretario abogado y asesores contratados, sin que exista un vínculo de subordinación o dependencia, constituyen una ocupación lucrativa, clasificada en el N° 2 del artículo 42 de la LIR, quedando afecta al impuesto Global Complementario o Adicional, de acuerdo a lo previsto en el N° 2 del artículo 43 de ese mismo texto legal. El propio Panel deberá efectuar la retención del impuesto, de acuerdo a lo establecido en el artículo 74 N°s 2 o 4 de la LIR, según corresponda.

Respecto del personal contratado por el Panel bajo vínculo de subordinación o dependencia, los sueldos y demás remuneraciones a que se refiere el N° 1, del artículo 42 de la LIR, están afectas al impuesto único del artículo 43 N° 1, debiendo el Panel efectuar la retención respectiva conforme al N° 1, del artículo 74 de la misma Ley.

Sin perjuicio de las atribuciones de fiscalización de este Servicio, lo señalado previamente en este Oficio se debe entender sin perjuicio de las facultades que correspondan a otros organismos, en relación al control de los gastos del Panel (comprobada mediante la auditoría que puede realizar la Comisión Nacional de Energía), la que sería el órgano competente para exigir el reintegro de los recursos usados en gastos ajenos al presupuesto aprobado, los que de no ser reintegrados a las empresas eléctricas las autorizaría para recurrir a los Tribunales Ordinarios de Justicia.

2.- En lo relativo al Impuesto a las Ventas y Servicios.

El artículo 8° del D.L. N° 825, de 1974, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, grava con IVA a las ventas y servicios. A su vez, el artículo 2° N° 2 de la ley define servicio como: “La acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los N°s 3 y 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta”.

Por su parte, el artículo 3° del D.L. N° 825, de 1974, señala que son contribuyentes, para los efectos de esta ley, las personas naturales o jurídicas, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que realicen ventas, que presten servicios o realicen cualquier otra actividad gravada con los impuestos establecidos en ella.

Ahora bien, de acuerdo a la Ley General de Servicios Eléctricos y el Reglamento respectivo,

los ingresos que recibe el Panel de Expertos corresponden a ingresos presupuestarios, para solventar los gastos propios de su funcionamiento, los que le son asignados de acuerdo al presupuesto aprobado, de manera tal, que las funciones que debe realizar el Panel en el ámbito de sus competencias, no están sujetos a una remuneración por la

prestación de servicios de aquellos a los que se refiere la Ley del Impuesto a las Ventas y Servicios, motivo por el cual, los referidos ingresos presupuestarios no se encontrarían gravados con IVA.

III.- CONCLUSIONES.

De acuerdo a lo expresado, en relación a las consultas específicas formuladas, se puede concluir lo siguiente:

1.- En lo relativo a la LIR:

- i. El Panel de Expertos de la LGSE es contribuyente para efectos de la LIR; por lo que en general queda sujeto a las obligaciones que establece dicha Ley.
- ii. No obstante, lo anterior, los ingresos provenientes de las empresas privadas, de acuerdo al mecanismo establecido en los artículos 212 y 212-13 de la LGSE, no constituyen ingreso tributable afecto al IDPC, en la medida los recursos que se reciben, se destinen al cumplimiento de sus funciones y actividades establecidas por Ley.
- iii. Las normas contenidas en el artículo 14 de la LIR no son aplicables al Panel de Expertos.

2.- En cuanto al IVS:

Los ingresos presupuestarios percibidos por el Panel de Expertos de la Ley General de Servicios Eléctricos, no corresponden a una remuneración por la prestación de servicios a los que se refiere el D.L. N° 825, de 1974, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, y en consecuencia dichos ingresos no se encuentran gravados con el Impuesto al Valor Agregado.

3.- Otras normas aplicables al Panel de Expertos.

- i. El Panel debe presentar una declaración anual de impuestos, conforme al artículo 65 de la LIR.
- ii. No se encuentra obligado a declarar Pagos Provisionales Mensuales, conforme al artículo 84 de la LIR, respecto de los recursos destinados exclusivamente al cumplimiento de las actividades que señala la LGSE y su Reglamento.
- iii. Llevar contabilidad completa conforme a las normas generales del Código Tributario y LIR.
- iv. Cumplir la obligación de retención de impuestos de acuerdo a los Nos. 1, 2 o 4 del artículo 74 N° 4 de la LIR, según corresponda, respecto de los honorarios y remuneraciones pagadas a sus integrantes y demás personal contratado por dicho organismo.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 729, de 17.04.2018

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos