

**DERECHO DE DEFENSA EN CAUSAS TRIBUTARIAS, HONORARIOS
LEGALES Y GASTOS NECESARIOS PARA PRODUCIR LA RENTA**
*RIGHT OF DEFENCE IN TAX LITIGATION CASES, LEGAL FEES, AND
ALLOWED EXPENSES*

Paola Peirano Zúñiga¹

RESUMEN: Nuestros tribunales de justicia han calificado como gastos rechazados los honorarios pagados por contribuyentes a sus abogados en defensas de juicios tributarios. Este artículo postula que dicha interpretación debe ser revisada. El art. 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta no debe considerarse como una norma técnica de aplicación mecánica e independiente del sistema constitucional. Asimismo, el derecho de defensa, garantizado en la Carta Fundamental no puede limitarse judicialmente, ni sancionarse su ejercicio gravándolo con un impuesto sanción.

PALABRAS CLAVE: Honorarios legales, gastos rechazados, derecho de defensa.

ABSTRACT: Our courts of law have qualified as disallowed expenses the professional fees paid by taxpayers to their lawyers in tax litigation cases. This article proposes that such interpretation should be reviewed. Section 31 of the Income Tax Law should not be considered as a technical rule of mechanical application independent from the constitutional system. Likewise, the right of defence guaranteed in the Constitution cannot be limited judicially, nor be punished by imposing a penalty tax.

Key words: Legal fees, disallowed expenses, right of defence.

1. HONORARIOS LEGALES Y DEFENSA EN JUICIO TRIBUTARIOS

Las reformas tributarias contenidas en las leyes n. 20.780² y n 20.899³, no modificaron, en su esencia, las normas del art 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (“LIR”). En consecuencia, los contribuyentes que exploten bienes o desarrollen actividades afectas al impuesto de primera categoría (“IDPC”) en virtud de lo prescrito en el art. 20 números 1, 3, 4 y 5 de la LIR⁴ deberán determinar la renta líquida, deduciendo de la renta bruta todos los

¹ Abogado Pontificia Universidad Católica de Valparaíso. Magíster en Dirección y Gestión Tributaria, Universidad Adolfo Ibáñez. Correo electrónico: paolapeirano@vtr.net. Recibido: 2 de noviembre de 2017. Aceptado: 29 de diciembre de 2017.

² Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. Promulgada con fecha 26 de septiembre de 2014 y publicada con fecha 29 de septiembre del mismo año.

³ Reforma tributaria dictada para simplificar el sistema de tributación a la renta y perfeccionar otras disposiciones legales modificadas por la ley n. 20.780. Promulgada el 1 de febrero de 2016 y publicada el 8 de febrero del mismo año.

⁴ Las normas de gastos, en la medida que sean pertinentes, se aplican también a los contribuyentes afectos al Impuesto Global complementario –acogidos al art. 42 n. 2- que deban declarar sus rentas efectivas y que no se acojan al sistema de gasto presunto (art 50 LIR).

gastos necesarios para producirla, que no se hayan rebajado en virtud del art. 30 de la misma ley; gastos que deben encontrarse pagados o adeudados en el ejercicio comercial correspondiente, y que puedan ser fehacientemente acreditados ante el Servicio de Impuestos Internos (“SII”).

El art. 31 de la LIR no entrega una definición de gasto necesario para producir la renta. El legislador opta por introducir una serie de requisitos y reglas que deben considerarse para que el gasto no sea calificado como gasto rechazado.

El inciso primero del art. 31 de la LIR establece los requisitos generales de todo gasto⁵. A continuación, la norma regula ciertos casos específicos de gastos que no deben ser aceptados como necesarios para producir la renta⁶. Posteriormente, establece exigencias adicionales para que algunos tipos de gasto puedan ser rebajados⁷. Finalmente, desarrolla doce casos en los que, o bien establece franquicias especiales a favor de los contribuyentes⁸, o bien restringe la procedencia de un determinado gasto⁹.

Tratándose de los honorarios pagados por los contribuyentes a abogados y procuradores por defensas litigiosas –en protección de sus derechos u obligaciones, del patrimonio afecto a un giro específico, de su negocio- no están ni prohibidos ni sujetos a ninguna de las reglas especiales del art 31 de la LIR. Por lo tanto, su procedencia debe cumplir con los requisitos generales exigidos a todo gasto, para no ser calificados como gasto rechazado¹⁰.

La calificación de gasto necesario para producir la renta corresponde al contribuyente. El sistema tributario entrega al sujeto pasivo de la obligación tributaria principal la libertad y responsabilidad de descontar los gastos en que haya debido incurrir para realizar su negocio, bajo la advertencia de cumplir ciertas condiciones y requisitos

⁵ Las interpretaciones del SII, al analizar la procedencia de un gasto son contestes en indicar la necesidad de la concurrencia de estos requisitos generales para todo gasto: a) que el gasto sea necesario para producir la renta; b) que haya sido pagado o se encuentre adeudado; c) que corresponda al ejercicio comercial; d) que se acredite o justifique fehacientemente ante el Servicio de Impuestos Internos (“SII”); y e) que no haya sido rebajado en virtud del art. 30 de la LIR. La jurisprudencia de las Cortes, si bien señala que la LIR no definió el concepto de gasto necesario, suele acoger las interpretaciones del SII respecto de cada uno de los requisitos exigidos. A modo simplemente ejemplar: Oficio n. 5.433 de 28.12.2004; Oficio n. 317 de 10.2.2017; Ord n. 740 de 6.4.2017. CS Recurso de casación. Rol n. 2.955-2012 (26/11/2013) considerando octavo.

⁶ Léase los gastos a los que afecta la presunción de derecho del literal iii) del inciso 3. del art 21 y la letra f) del n. 1 del art 33 de la LIR (art 31, inc. 1 LIR).

⁷ Gastos incurridos en el extranjero (art 31, inc. 2 LIR); cantidades pagadas a relacionados en los términos del art 31 inc. 3 LIR.

⁸ Tal es el caso del n. 3 del inc. 4 del art 31, que permite deducir como gasto las pérdidas producidas en ejercicios anteriores (no sólo las del ejercicio); y también el n. 7, que permite rebajar como gasto donaciones efectuadas a terceros (no son gastos necesarios del giro).

⁹ Véase el n.6 bis del inc. 4 del art 31 donde las becas de estudio para los hijos de los trabajadores se limitan a un monto de 1,5 UTA o 5,5 UTA –según el caso-, para cada ejercicio.

¹⁰ Con la sola excepción que se trate de un gasto incurrido en defensa judicial en el extranjero, al que la ley somete a formalidades adicionales. Art. 31 inc. 2 LIR.

legales. El SII está facultado, a su vez, para fiscalizar que el gasto cumpla con la ley, pero también para interpretar la norma y, por ende, para regular administrativamente la procedencia de un determinado gasto¹¹.

Cada vez que un gasto es aceptado como necesario, disminuye la base imponible tasable y, por tanto, disminuye la recaudación fiscal. En consecuencia, en la práctica es frecuente que el SII y el contribuyente disientan en la calificación de la necesidad de un determinado gasto.

La diferencia entre el contribuyente y la Administración Fiscal deberá ser resuelta entonces por los tribunales de justicia. Dado el efecto relativo de las sentencias, en general la calificación afecta sólo a las partes involucradas en el proceso respectivo. Sin embargo, la jurisprudencia conteste de la Excma. Corte Suprema de Justicia (“CS”) al calificar si un determinado gasto debe o no ser rechazado, constituye o fija una señal o advertencia para todos los contribuyentes.

El año 2013 la CS sorprendió con un fallo en el que calificó como no necesario el gasto correspondiente a pagos de honorarios de abogados en un litigio tributario en el que el contribuyente resultó ganancioso¹². Este criterio ha sido reiterado en varias sentencias posteriores¹³.

El rechazo de un gasto tiene consecuencias patrimoniales para el contribuyente. Cada vez que la CS considera que un gasto no fue necesario para producir la renta, al monto del gasto rechazado se le aplica un impuesto sanción en carácter de único cuya tasa vigente es de 40% (art. 33 n. 1 letra g de la LIR y art. 21, inc. 1 de la LIR)¹⁴.

El presente artículo aborda la procedencia de los honorarios pagados a los abogados en la defensa de juicios tributarios como gasto necesario para producir la renta, considerando que art. 31 de la LIR no es un conjunto de reglas técnicas de aplicación mecánica, sino muy por el contrario, una norma jurídica compleja, cuya interpretación debe conciliar en este caso, por una parte, el legítimo interés fiscal y, al mismo tiempo, el derecho constitucional de defensa y las libertades y garantías económicas con que el Constituyente protege a toda persona.

Para tal efecto, se analizará en primer término la jurisprudencia de la CS que se estimó más relevante, la procedencia del derecho de defensa, la vinculación entre la defensa en un litigio tributario y el giro del contribuyente, la interpretación que ha entregado el SII y,

¹¹ Al efecto, véase Oficio n. 319, de 2014.

¹² Sentencia de fecha 26/11/2013, Rol n. 2955-2012, en la que la CS afirma –en fallo dividido- que este gasto en defensa de abogado en un juicio tributario no cumpliría con estar relacionado con el giro del contribuyente; no estaría correlacionado con un ingreso del giro -requisito jurisdiccional- y no se habría probado fehacientemente su necesidad (considerandos sexto a décimo).

¹³ Los tribunales de justicia en los últimos años han resuelto –no siempre de forma unánime- que los honorarios de los abogados no deben considerarse como un gasto que cumpla con los requisitos del art 31 de la LIR. A modo de ejemplo podemos citar las siguientes sentencias de la E. Corte Suprema: Rol n. 2.955-2012, de fecha 26/11/2013; y roles n. 1.0167-17; n. 35.186-16 y n. 38.133-16, todas de fecha 4/07/2017.

¹⁴ Este gasto en defensa, no se contempla en el art 21 inc.2 –casos a los que no se les aplica el impuesto sanción- ni califica dentro de las situaciones descritas en el art 21 inc. 3° de la LIR.

finalmente, se propondrá una modificación de la interpretación jurisprudencial actualmente vigente.

2. LA JURISPRUDENCIA ANTE LOS GASTOS DE DEFENSA LEGAL EN MATERIA TRIBUTARIA

La CS ha sido bastante estricta al analizar los requisitos del art 31 de la LIR. Esta interpretación judicial rechaza la calificación de gasto necesario respecto de los honorarios de los abogados que defienden al contribuyente en los juicios tributarios.

Con fecha 26 de noviembre de 2013, dictó un primer fallo relevante sobre esta materia al conocer de un recurso de casación en el fondo. La sentencia de mayoría de la Segunda Sala, analizando la procedencia del gasto en defensas judiciales en juicios tributarios, señaló que “[e]n cuanto a la pertinencia de considerar el desembolso de honorarios profesionales para la defensa jurídica como un gasto necesario para producir la renta, argumentando que ello finalmente deriva en un ahorro para la reclamante, pues no incurrir en el pago de un giro cuantioso derivado de un proceso tributario que en definitiva se ganó, es forzoso analizar los requisitos que estos deben cumplir para tener el carácter de inevitables, además el gasto debe tener un ingreso correlacionado, cuestión que no fue demostrada por el contribuyente en las instancias pertinentes...”.

Agrega más adelante, luego de señalar que el gasto es un beneficio que la ley le da al contribuyente, que “...debe en primer término relacionarse con el giro de la empresa, circunstancia que por sí sola es suficiente para rechazar el argumento de la reclamante, pues se encuentra meridianamente claro que el pago de honorarios no puede ser relacionado con el giro de una empresa pesquera, cuyo es el caso de la recurrente”¹⁵.

Este fallo fue acordado con una prevención del Ministro Sr. Künsemüller y del abogado integrante Sr. Pfeffer, quienes señalaron que, formalmente, el gasto fue debidamente acreditado, y que el mismo permitió al contribuyente obtener un fallo favorable que le evitó incurrir en el pago de las diferencias de impuestos cobradas en juicios tributarios. Lo anterior -en su opinión- habría generado un ingreso al reclamante, por lo que dichos pagos sí revestirían el carácter de necesarios que exige el art. 31 de la LIR¹⁶.

La posición de la CS en la materia se ha mantenido con matices en el tiempo. Mientras que el gasto relacionado con el pago de honorarios de abogados en la defensa de causas del contribuyente en materia laboral, civil, penal¹⁷ o administrativa no siempre ha sido rechazado, el pago de honorarios por defensas judiciales tributarias es normalmente calificado como gasto rechazado. No obstante, este no es un criterio unánime y han surgido

¹⁵ Excma. Corte Suprema, Segunda Sala, Rol n. 2.955-2012, sentencia de fecha 26.11.2013, considerando décimo.

¹⁶ Excma. Corte Suprema, Segunda Sala, Rol n. 2.955-2012. Sentencia de fecha 26.11.2013. Voto de prevención. Primero.

¹⁷ En fallo Rol n. 9.419-2010 la Corte Suprema rechaza un recurso de casación, confirmando que, los gastos pagados por la defensa del contribuyente en un juicio criminal –acusado de instrumento público- cumplen con los requisitos del art 31 inc. 1 de la LIR.

opiniones de minoría que desafían el razonamiento del fallo de mayoría, por razones diversas de las recogidas en la prevención del fallo del año 2013, antes citado.

Así, con fecha cuatro de julio del 2017 se dictaron tres fallos con un denominador común, el razonamiento jurídico que llevo a la CS a rechazar los honorarios de abogados pagados en defensas judiciales como gastos necesarios para producir la renta. Sin embargo, el análisis desarrollado difiere ligeramente del establecido en la sentencia del año 2013¹⁸.

Al respecto, la CS señala en los votos de mayoría de estos tres fallos que “...el Tribunal no desconoce la existencia de tales gastos declarados por el contribuyente ...ni la circunstancia de que tales gastos puedan efectivamente ser deducidos de los estados financieros de la empresa, ni siquiera que afecten efectivamente su valor, entendida como unidad económica; la objeción radica, en cambio, en que para establecer el tributo, la ley construye una abstracción dentro de la cual sólo resultan relevantes los ajustes que el propio ordenamiento jurídico admite... siendo solo admisibles para rebajar de la base imponible del impuesto aquellas erogaciones que sean gastos necesarios para producir la renta, presupuesto este último de carácter elemental... de modo que de no haber realizado tal erogación la renta no se habría generado”¹⁹.

Sin embargo, luego de reiterar el argumento de la relación ingreso-gasto, la CS continúa descalificando el pago en honorarios de abogados en defensa judicial tributaria, al señalar que “...no resulta necesario desde el punto de vista tributario, pues no hay un ingreso al cual pueda ser asociado”. No obstante, introduce un matiz al señalar que la posibilidad de aceptar como necesario el gasto de defensa en un litigio, “...con independencia de que el resultado de éste sea incierto y pueda incluso ser desfavorable al contribuyente –y por ende, no derive de él en definitiva ningún ingreso tributable- radica, en lo medular, en que el llevar adelante la acción ejercida contra un tercero o la defensa planteada frente a la demanda de éste, según el caso, sea determinante para conservar o poder continuar desarrollando la actividad del contribuyente afecta a impuesto de primera categoría”. Finalmente, concluye que, si el litigio no tiene el objetivo señalado, el contribuyente no podría deducir como gastos los honorarios pagados en su defensa²⁰.

Los tres fallos se acordaron contra el voto de los Ministros señores Künsemüller y Cisternas. La posición disidente rechaza el requisito judicial que vincula todo gasto a un ingreso como base para rechazar los gastos en honorarios por defensa judicial y, a mayor abundamiento, cita la interpretación del propio Director Nacional del SII manifestada en su

¹⁸ Sentencias de la CS. de fecha 4 de julio de 2017, todas recaídas en recursos de casación en el fondo y en la forma que llevan los roles n. 10.167-2017; rol 35.182-2016 y rol n. 38.133-2016. La redacción de los tres fallos es, en lo pertinente, casi idéntica.

¹⁹ Las citas de este párrafo corresponden a la Sentencia de la E Corte Suprema de fecha 4 de julio de 2017, rol n. 35.182-2016; considerando quinto. En el mismo sentido, Sentencias de fecha 4 de julio de 2017, rol n. 38.133-2016, considerando segundo, y rol n. 10.167-2017, considerando cuarto.

²⁰ Sentencia de la E. Corte Suprema de fecha 4 de julio de 2017, rol n. 35.182-2016; considerando sexto.

Oficio N. 2.988 de 28 de octubre de 2016. La interpretación del SII acepta expresamente el gasto de todo honorario pagado en defensas judiciales, según se analizará más adelante.

Los evoluciones de los argumentos jurisprudenciales expuestos puede resumirse en los siguientes puntos: a) la CS rechaza –en general– los honorarios pagados en defensa judicial, pues exige que se haya generado un ingreso para poder considerar el gasto como necesario, y que el honorario legal esté vinculado con el giro; b) más recientemente, la CS admite la posibilidad de no vincular el gasto en defensa con un ingreso, si la defensa tiene una finalidad determinada, esto es, la de conservar o continuar el desarrollo de la actividad del contribuyente; y, en la actualidad, c) la votación de minoría, en las últimas tres sentencias, recoge la interpretación del SII sobre la materia y establece que el gasto en honorarios por defensa en litigios tributarios debe ser aceptado.

3. EL DERECHO A LA JUSTICIA O LA IGUALDAD ANTE LA JUSTICIA ES UNA GARANTÍA CONSTITUCIONAL NO SUJETA A OTRAS CONDICIONES QUE LAS ESTABLECIDAS POR LA LEY

La Constitución asegura la igual protección de la ley en el ejercicio de los derechos, estableciendo que “toda persona tiene derecho a defensa jurídica en la forma que la ley señale y ninguna autoridad o individuo podrá impedir, restringir o perturbar la debida intervención del letrado si hubiere sido requerida”²¹.

El Tribunal Constitucional (“TC”) se ha pronunciado acerca del alcance de este derecho constitucional en varias sentencias.

Al efecto ha señalado que “(...) este principio se despliega en un ámbito más específico, el de igualdad ante la ley y cuyo fin es atribuir a quienes deben recurrir ante cualquier autoridad para la protección de sus derechos iguales condiciones para el ejercicio de los mismos, proscribiendo discriminaciones arbitrarias”²².

Ha prescrito además que dicho precepto “consagra el principio general en la materia, al imponer al legislador el deber de dictar las normas que permitan a todos quienes sean, o puedan ser, afectados en el legítimo ejercicio de sus derechos fundamentales, ser emplazados y tener la oportunidad de defenderse de los cargos que le formule la autoridad administrativa”²³, añadiendo que “fluye de lo anterior, lógicamente, que la voluntad del Poder Constituyente es que la ley contemple los preceptos que resguarden el goce efectivo y seguro de esos derechos (...) a su vez, el mismo numeral tercero del artículo 19, de la Carta Fundamental, en su inciso segundo, expresa que ‘Toda persona tiene derecho a defensa jurídica en la forma que la ley señale ...’²⁴.

²¹ Art. 19 n 3 inc. 1 y 2. Constitución Política de la República de Chile de 1980. Al respecto, véase VERDUGO MARINKOVIC, Mario (2011): “Síntesis Jurisprudencial del artículo 19 n. 3 de la Constitución Política de la República”, Revista de Derecho Público, Universidad de Chile, Vol. 74: pp. 195-210.

²² TC sentencias de fecha 9/11/2006. Rol n. 533-2016 considerando décimo segundo; y de fecha 9/11/2006 Rol n. 529-2006, considerando décimo segundo.

²³ TC sentencia de fecha 17/06/2003 Rol n. 376-2003. Se pronuncia sobre constitucionalidad de proyecto de Ley. Considerando trigésimo.

²⁴ TC sentencia de fecha 17/06/2003 Rol n. 376-2003, considerando trigésimo primero.

El TC concluye en este mismo fallo indicando que “el derecho que esta última norma reconoce, se encuentra en relación directa y sustancial con aquel contemplado en el inciso primero del mismo precepto, en términos tales, que viene a precisar el sentido y alcance de la protección que el legislador debe otorgar al ejercicio de los derechos de la persona, refiriéndola específicamente a la defensa jurídica de ellos ante la autoridad que corresponda”²⁵.

Este sistema garantiza que tanto los actos de la administración impositiva como la persecución penal por delitos tributarios puedan ser revisados por un tribunal independiente de las partes, mediante un proceso en el que se garantice la protección de los derechos del contribuyente, al mismo tiempo que se vele por la recta aplicación de las normas constitucionales y legales al resolver el conflicto impositivo promovido ante la correspondiente jurisdicción.

La ley impositiva ha regulado este derecho de defensa constitucional. El art. 129 del Código Tributario (“CT”) señala expresamente que los contribuyentes deben comparecer en los procedimientos generales de reclamaciones cumpliendo con las normas establecidas en la Ley 18.120 sobre comparecencia en juicio, esto es, representados por abogado, eximiéndolos de esta obligación solo si la cuantía de la causa es inferior a 32 Unidades Tributarias Mensuales (UTM).

El legislador tributario aplica la norma general de comparecencia en juicio, que exige al contribuyente que complementa su capacidad civil o comercial –que es suficiente para gestionar sus negocios- con la idoneidad de la persona habilitada por ley para actuar en el proceso, esto es, para desarrollar el complejo de actos que lo componen. Esta idoneidad dice relación con los institutos procesales de “representación” y “defensa” que, por lo general, constituyen presupuestos procesales²⁶. Lo anterior opera para todos los casos, y sólo reconoce excepción cuando la propia norma legal permite o requiere la comparecencia personal, tal como prescribe la parte final del art 129 del CT, antes mencionado, para cuestiones de baja cuantía.

Más exigente es aún la comparecencia en materia criminal-impositiva, pues la defensa penal del contribuyente contra quien se dirige la denuncia, la investigación penal, el auto de procesamiento, la acusación y eventualmente la querrela, debe estar representado y patrocinado por un abogado defensor desde la primera actuación del procedimiento dirigido en su contra y hasta la completa ejecución de la sentencia²⁷.

En consecuencia, es posible afirmar como primera premisa que la contratación de un abogado para la defensa de los derechos de los contribuyentes ante los órganos jurisdiccionales es obligatoria y necesaria por expresa exigencia de la ley. Asimismo, salvo que el contribuyente goce de privilegio de pobreza –lo que debería ser un caso excepcional

²⁵ TC sentencia de fecha 17/06/2003 Rol n. 376-2003, Considerando trigésimo segundo.

²⁶ Las razones de esta exigencia –materia que excede el objeto de este trabajo- pueden encontrarse en la doctrina procesal. Véase, por ejemplo, QUEZADA MELÉNDEZ, José (1999): *Disposiciones Comunes a Todo Procedimiento* (Ediciones Digesto): pp. 150-153.

²⁷ Art 7 inciso 1, Código Procesal Penal.

en materia tributaria- o que se trate de un proceso penal en que recurra a la defensoría penal pública –la que no siempre resulta gratuita²⁸- el litigante se verá siempre obligado a remunerar al profesional contratado, pagándole los honorarios acordados para la defensa de sus derechos e intereses en juicio.

4. LA DEFENSA EN JUICIO TRIBUTARIO, LA PROTECCIÓN DEL PATRIMONIO Y GIRO DEL CONTRIBUYENTE. LA RELACIÓN INGRESO-GASTO

La personalidad del Estado se manifiesta –en materia tributaria- como Administración Fiscal, con un carácter de superioridad, principalmente a través de las potestades de fiscalización y cobro de los tributos, de los poderes administrativos sancionatorios y de las facultades exclusivas para iniciar la persecución penal e interpretar la ley tributaria; interpretación que, siendo solo obligatoria para los funcionarios a quienes va dirigida, suele ser reconocida y acatada por contribuyentes y recogida por los órganos jurisdiccionales.

Es en estas actividades que la Administración Tributaria puede vulnerar los derechos e intereses de los contribuyentes. En efecto, el Fisco puede perfectamente exceder sus facultades, interpretar las normas tributarias más allá de la ley, considerar insuficiente los antecedentes proporcionados por el contribuyente, o simplemente rechazar la posición del contribuyente respecto de cierto punto jurídico, tributario o contable. En consecuencia, el Fisco puede liquidar y girar impuestos, reajustes, intereses y multas en contra del contribuyente.

El Estado ha reconocido esta realidad, facultando al contribuyente para oponerse a la actuación del SII, manifestando su pretensión ante el órgano fiscal mismo, pero muy especialmente ante quienes ejercen la jurisdicción²⁹, concretamente, ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros (TTA), los Juzgados de Garantía, los Juzgados de Juicio Oral en lo Penal, las Cortes de Apelaciones y la CS.

Cuando un contribuyente defiende su posición frente al Servicio Fiscal, está directamente defendiendo el patrimonio destinado al giro e, indirectamente, la fuente productora de riqueza. No existe un proceso más relacionado con el giro del contribuyente que aquel en que se desafía la tributación que este giro debe soportar.

El Fisco de Chile ha reconocido este principio señalando que la protección del patrimonio empresarial no solo es importante para el particular, sino que también lo es para la Hacienda Pública, pues “cada vez que un contribuyente protege su patrimonio, protege

²⁸ La Ley n. 19.718 que crea la Defensoría Penal Pública, permite a este organismo –en ciertos casos- cobrar al beneficiario por la defensa de sus derechos (art. 36 a 38). Sólo los jóvenes mayores de 14 años y menores de 18 años de edad no pagan la defensa prestada por un abogado defensor público.

²⁹ “En este caso el pretendiente no puede satisfacer por sí mismo su pretensión, no tanto porque la satisfacción por mano propia produciría la anarquía social, como porque simplemente no es posible que una persona pueda violentar al propio Estado (...) Sería injusto y atentatorio a los derechos de los individuos... no tuviesen la posibilidad de que otro órgano del Estado dotado de autoridad e independencia frente a aquel que dictó el acto que se estima ilegal, no pudiese conocer y resolver acerca de dicha pretensión ...” AVSOLOMOVICH CALLEJAS, Alex *et al.* (1965): *Nociones de Derecho Procesal* (Editorial Jurídica de Chile, Valparaíso): p. 25.

indirectamente el interés fiscal”³⁰. En efecto, al referirse al n. 4 del inc. 4 del art 31 de la LIR, el SII exige, para calificar de incobrable un crédito y poder rebajarlo como gasto, que el contribuyente ejerza acciones judiciales, oportunas y eficientes. El SII sabe de antemano que el resultado de un proceso judicial es incierto, aun cuando se trate de un litigante diligente y victorioso, pues es perfectamente factible que el demandado no tenga bienes suficientes para satisfacer las obligaciones judicialmente cobradas³¹.

En cuanto a la correlación ingreso-gasto, requerida jurisprudencialmente para el ejercicio del derecho de defensa, puede señalarse que ella no es una exigencia del art 31 de la LIR. El criterio de protección de la Hacienda Pública lleva a las Cortes a plantear que, si no hay ingreso, no hay gasto. Al respecto, deben hacerse varias precisiones que permiten contradecir ese raciocinio.

Muchos de los gastos regulados en el art 31 de la LIR suponen que no hubo o que no habrá ingreso en el mismo período tributario, o quizás nunca. Los créditos incobrables antes mencionados son un ejemplo de ello³².

La ley obliga al contribuyente a efectuar pagos derivados del cumplimiento de deberes formales cuyo objetivo es facilitar la labor fiscalizadora del Estado. Estos gastos son del giro en sentido amplio, pero no se relacionan con la “producción” o “generación” de ingreso o riqueza alguna. Tal es el caso de los pagos con ocasión de informes de precios de transferencias, o los honorarios pagados a contadores para llenar las declaraciones juradas y formularios, entre otros. Se entiende entonces que, si la ley obliga a incurrir en un gasto, éste debe ser aceptado como necesario.

A mayor consideración, el objetivo constitucional del derecho de defensa nunca es el de generar, lograr u obtener un ingreso. Su naturaleza, en tanto garantía constitucionalmente reconocida, es la de asegurar a las personas la tutela jurisdiccional efectiva de sus derechos por medio de un proceso imparcial en el que se plasmen los valores de certeza, seguridad jurídica, legalidad, igualdad de armas, publicidad e interdicción de la arbitrariedad. Una sociedad democrática donde rijan los valores de justicia, igualdad, orden y libertad, es una sociedad donde los ciudadanos pueden demandar la protección de sus derechos ante los órganos jurisdiccionales establecidos en la Constitución y las leyes³³.

En definitiva, la vinculación entre el ejercicio del derecho de defensa y el giro del contribuyente debe buscarse en la pretensión extraprocesal resistida. En efecto, si se genera

³⁰ Así lo ha señalado precisamente el SII en su Circular n. 24, de 24.4.2008. p. 1.

³¹ Circular n. 24 de 24.4.2008. Oficio n. 1.802 de 10.8.2017.

³² Oficio n. 2.152, de 2013, en el que el SII señala que para aceptar como gasto las sumas restituidas a ciertos bancos, por parte de una empresa de transporte de valores, debe acreditar que la pérdida de las mismas se debió a la comisión de un delito contra la propiedad, ello implica necesariamente la contratación de un abogado que efectúe las diligencias ante los Tribunales correspondientes.

³³ La Convención Americana sobre Derechos Humanos, conocida como Pacto San José de Costa Rica –art 5, inc. 2 CPR- reconoce la importancia del debido proceso y del derecho de defensa de las personas frente al Estado, pues permite -en alguna medida- lograr un equilibrio entre las facultades exorbitantes de la Administración y los derechos y garantías que cada cuerpo legal le reconozca a sus nacionales. Al efecto pueden revisarse los art 8-9-10-24-25 y 27 del Pacto.

un conflicto entre el contribuyente y un tercero –incluyendo al Fisco de Chile-, con ocasión del desarrollo de su giro, y si como consecuencia del mismo el contribuyente ejerce la pretensión procesal, esto es, demanda que el órgano jurisdiccional se pronuncie resolviendo el conflicto, se estará ante un proceso vinculado con el giro del contribuyente, aun cuando el ejercicio de la acción no implique beneficio económico –ingreso- alguno para el mismo.

5. LA INTERPRETACIÓN DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS

Con fecha 28 de octubre de 2016 el SII dictó su Oficio n. 2.984, pronunciándose respecto de la deducción como gasto de los honorarios en defensas judiciales. La consulta la efectuó el Director Regional del SII y se refería a un litigio tramitado en el extranjero. La respuesta no se limitó al caso sometido a interpretación y se pronunció sobre todo gasto de honorarios de defensa ante un tribunal, sin distinguir si el litigio es tributario o de otra naturaleza.

Al respecto, el SII señala que: “el derecho a defensa es un derecho consagrado en nuestra Carta de Derechos Fundamentales”, agregando en el párrafo siguiente que “toda defensa de un contribuyente asumida por un letrado, que se relacione con materias propias del giro de la empresa, ya sea en materias laborales, civiles, administrativas, tributarias, u otras materias que deba enfrentar en su giro habitual, constituyen el ejercicio legítimo del derecho de defensa asegurado por la Constitución”. Finalmente, señala que el resultado del pleito no cambia la naturaleza necesaria de este gasto, pues “la defensa existe con independencia de lo que el Tribunal determine en definitiva sobre el asunto controvertido”³⁴.

Esta reciente interpretación del SII, que armoniza las normas constitucionales de derecho de defensa con el art 31 de la LIR, si bien fue recogida dentro del razonamiento jurídico en los votos de minoría de las tres sentencias del año 2017 antes citadas, no fue suficiente para convencer al voto de mayoría de la E. Corte Suprema.

Dado que nuestro sistema legal no obliga a las Cortes a acoger las interpretaciones del SII, y considerando que la interpretación definitiva de la ley corresponde a los Tribunales de Justicia, es de vital importancia no sólo para los litigantes que califican de contribuyentes, sino para el sistema democrático y para la coherencia del sistema tributario en su conjunto que el gasto por honorarios pagados a abogados en defensa judicial sea calificado por la CS como necesario para producir la renta.

A lo menos son tres las normas constitucionales que ilustran respecto de la procedencia del pago de honorarios en defensas judiciales como gastos necesarios al tenor del art 31 de la LIR.

En primer lugar, el art 19 n. 3 inc. 2. que prescribe: “Toda persona tiene derecho a defensa jurídica en la forma que la ley señale y ninguna autoridad o individuo podrá impedir, restringir o perturbar la debida intervención del letrado si hubiere sido requerido”.

³⁴ Véase punto n. 2 del Oficio n. 2.984, de fecha 28.10.2016. SII.

El art 19 n. 20, inc. 2 de la CPR que prescribe: “En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos”.

Finalmente, el art 19 n. 26 de la Constitución, que establece “(1)a seguridad de que los preceptos legales que por mandato de la Constitución regulen o complementen las garantías que ésta establece o que las limiten en los casos en que ella lo autoriza, no podrán afectar los derechos en su esencia, ni imponer condiciones, tributos o requisitos que impidan su libre ejercicio”.

Cada vez que el gasto en honorarios legales de defensa judicial es rechazado, el contribuyente no sólo no puede descontarlo de los ingresos brutos, sino que además debe pagar por ello un impuesto sanción establecido en el art. 21, inc. 1. de la LIR, que se aplica en carácter de único y cuya tasa actualmente es de 40% sobre el monto de lo pagado (art 31-21-33 n. 1 letra g, LIR)³⁵.

Esto significa que –indirectamente- se sanciona el pago efectuado a un abogado, a quien el Código Orgánico de Tribunales define como “...personas revestidas por la autoridad competente de la facultad de defender ante los Tribunales de Justicia los derechos de las partes”. Se grava con un impuesto sanción el legítimo derecho de defensa de un ciudadano ante los Tribunales de Justicia, y esta sanción es impuesta precisamente como consecuencia de una decisión del órgano Jurisdiccional Superior.

Si se considera que la Constitución limitó el mandato del legislador al señalar que éste no puede establecer “tributos desproporcionados o injustos” y además indicó que ninguna norma puede afectar los derechos en su esencia, ni imponer condiciones, tributos o requisitos que impidan su libre ejercicio, no puede sino concluirse que la interpretación de los artículos 33 n. 1 letra g, 21 y 31 de la LIR no puede conducir a la aplicación de un impuestos sanción en carácter de único al honorario que se paga a un abogado para la defensa de los derechos de un contribuyente en un proceso legalmente tramitado ante un órgano Jurisdiccional³⁶.

Una interpretación que rechaza siempre como gastos los honorarios de abogados en litigios tributarios, se transforma en una advertencia que amenaza y condiciona la decisión de defender los propios derechos ante la Autoridad Fiscal, aumentando la asimetría que ya existe entre el litigante con poderes públicos y el particular desprovisto de los mismos. En efecto, se está señalando que aun cuando la Administración Fiscal sea vencida judicialmente, el contribuyente deberá pagar un impuesto sanción por el solo hecho de defenderse en juicio. En este sentido, se trataría de una suerte de hecho imponible creado por interpretación judicial, circunstancia que pugna, además, con la legalidad requerida para el establecimiento de un impuesto.

Esto altera el correcto funcionamiento de un sistema democrático en que el particular debe poder defenderse de la autoridad, siempre. El efecto genera una desigualdad de armas entre las partes. Cada vez que el Fisco litiga lo hace a través de los abogados del SII, de los

³⁵ En este caso no cabe aplicar los incisos 2 y 3 del art 21 de la LIR, por no estar estos gastos dentro de las situaciones que dichas normas describen.

³⁶ Circular n. 45 del SII, 2013; Oficio SII n. 651, de 2015; y Oficio SII n. 1.141, de 2015. El SII ha sido claro en señalar que los gastos rechazados, y aquella parte que exceda el límite legal, en los términos del art 33 n. 1 letra g de la LIR, se afectan con el impuesto del art 21 inc. 1 de la LIR.

abogados del Consejo de Defensa del Estado, o de los Fiscales Penales. Las Cortes no cuestionan los pagos o costos que asume Hacienda en abogados. Estos abogados muchas veces son derrotados y condenados en costas. Nuevamente no se discute que el Fisco asuma estos pagos, todos los cuales se efectuaron con parte de los dineros recaudados de los propios contribuyentes.

No puede parecer razonable –aquello que no lo es, es además injusto- que el contribuyente que litiga sea castigado aun cuando sea victorioso procesalmente y que, en cambio, al Fisco le sea indiferente el gasto que le significa la defensa judicial. Cuando el Fisco es negligente como litigante, esa negligencia se financia con los tributos de todos los contribuyentes.

Finalmente, el SII debería también contribuir en la recta aplicación de la Ley. Es a lo menos incongruente que el SII, por un lado, acoja en una interpretación administrativa la procedencia de los pagos de honorarios en toda defensa judicial, incluso las tributarias y que, por otro lado y al mismo tiempo, no instruya a sus funcionarios y a sus abogados para dejar de objetar en los procesos de fiscalización y en los Tribunales de Justicia este pago y lo acepten como gasto necesario.

A partir de octubre de 2016 (fecha del oficio 2984) es esperable un cambio –sino en las Cortes- a lo menos en el SII. En consecuencia, el gasto debería tenerse por necesario para producir la renta y como gasto del giro, en la medida que el proceso diga relación con el giro del contribuyente en los términos antes expresados en este artículo y compartidos por el SII, siendo sólo discutible su monto o cuantía y su acreditación fehaciente ante el SII a través de los medios de prueba convencionales³⁷.

6. CONCLUSIONES

El derecho de defensa es un derecho constitucional garantizado siempre y a toda persona; su procedencia no está vinculada al resultado del litigio y, en la mayoría de los casos, su ejercicio requiere de la intervención obligatoria de un abogado cuya participación no puede impedirse, restringirse o perturbarse por ninguna autoridad o individuo.

Este derecho de defensa genera, para quien lo ejerce a través de un abogado, la obligación de pagar a este profesional los honorarios pactados. Si quien contrata al letrado es un contribuyente que debe determinar la renta líquida aplicando las normas de los art 29 al 33 de la LIR, podrá descontar de los ingresos brutos el pago efectuado a los abogados en causa judiciales relacionadas con su giro, cualquiera sea la naturaleza del litigio, con la sola condición de que estas causas estén relacionadas con su giro.

Un proceso jurisdiccional seguido en contra de la Administración Fiscal con ocasión de la aplicación de las normas tributarias a las operaciones, negocios, ingresos, rentas, etc. del giro del contribuyente, es un litigio relacionado con el giro del contribuyente.

Someter el derecho de defensa del contribuyente a un gravamen mediante interpretación jurisdiccional contradice las normas constitucionales que regulan tal derecho; y se le somete a gravamen cada vez que las Cortes califican este gasto como rechazado pues,

³⁷ Al efecto, el SII ha interpretado qué debe entenderse por “fehacientemente acreditado”. Oficio n. 2.069, de 12 de noviembre de 2014.

como consecuencia de ello, procede aplicar a los honorarios pactados el impuesto único del art 21 de la LIR, cuya actual tasa es de 40%.

La reciente interpretación del SII (Ord. 2984-2016) considera el gasto pagado en honorarios judiciales -independientemente de la naturaleza del litigio- como gasto necesario para producir la renta. Esta interpretación no es vinculante para las Cortes, pero sí debería ser considerada por los funcionarios del SII, sean abogados o contadores, al revisar en las causas administrativas y judiciales que están bajo su cargo, la calificación de necesario del gasto en pago de honorarios en defensas judiciales.

Cada vez que el contribuyente se defiende del Fisco no está cometiendo por definición un delito por el que deba ser sancionado, ni está infringiendo norma legal alguna, ni menos privando al Fisco de la recaudación por concepto de impuestos. Simplemente está ejerciendo un derecho constitucionalmente garantizado que le permitirá lograr un justo equilibrio de armas frente a los poderes del Estado. Lo anterior está plenamente justificado, siempre y en todo caso, aun cuando el contribuyente fracase en su defensa e incluso cuando el resultado del litigio signifique una menor recaudación para el ente Fiscal.

En consecuencia, debe concluirse que el gasto en defensa judicial en un juicio tributario es, necesario por definición, pues las normas de comparecencia en juicio -salvo casos muy excepcionales- hacen obligatorio el patrocinio de un letrado; el gasto está directamente relacionado con el giro del negocio, pues la defensa en juicios impositivos busca precisamente proteger la integridad del patrimonio destinado al giro del negocio frente a los poderes superiores de la Administración que, como se ha dicho, es la que interpreta las normas impositivas, para a la vez fiscalizar al contribuyente, liquidar y girar los tributos en su contra y determinar si además procede la aplicación de sanciones pecuniarias o penales en su contra.

7. BIBLIOGRAFÍA

AVSOLOMOVICH CALLEJAS, Alex *et al.* (1965): *Nociones de Derecho Procesal* (Editorial Jurídica de Chile, Valparaíso).

QUEZADA MELÉNDEZ, José (1999): *Disposiciones Comunes a Todo Procedimiento* (Ediciones Digesto).

VERDUGO MARINKOVIC, Mario (2011): "Síntesis Jurisprudencial del artículo 19 n. 3 de la Constitución Política de la República", *Revista de Derecho Público, Universidad de Chile*, Vol. 74, pp. 195-210.

NORMAS NACIONALES

Constitución Política de la República, Decreto n. 100 de 2005, Diario Oficial el 22 de septiembre de 2005.

Decreto Ley n. 824, Diario Oficial el 31 de diciembre de 1974.

Ley n. 19.696, Diario Oficial el 12 de octubre de 2000.

Ley n. 19.718, Diario Oficial el 10 de marzo de 2001.

Ley n. 20.780, Diario Oficial el 29 de septiembre de 2014.

Ley n. 20.899, Diario Oficial el 8 de febrero de 2016.

NORMAS INTERNACIONALES

Convención Americana sobre Derechos Humanos, denominada Pacto de José de Costa Rica N. 873, publicada en el Diario Oficial el 5 de enero de 1991.

JURISPRUDENCIA CITADA

Torrealba Acevedo Luis Iván con SII (2012): Corte Suprema, 3 de diciembre de 2012, rol n 9.419-2010 (casación en el fondo).

Comercial y Pesquera Hanamar Limitada con SII (2013): Corte Suprema, 26 de noviembre de 2013, rol n 2.955, de 2012 (casación en el fondo).

Juan Pablo Longueira (2006): Tribunal Constitucional, rol n. 529-2016 (requerimiento inaplicabilidad por inconstitucionalidad del art 416 inciso tercero del CPP).

Nelson Ávila Contreras (2006): Tribunal Constitucional, rol n. 533-2016 (requerimiento en proceso de dasafuero en los autos de la Corte de Apelaciones de Santiago Ingreso n. 7.714-2006).

Proyecto de ley sobre Transparencia, límite y control del gasto electoral (2003): Tribunal Constitucional, 17 de junio de 2003, rol n. 376-2003.

Salmones Sur Austral SA con SII Puerto Montt (2017): Corte Suprema, 4 de julio de 2017, rol n. 35.182-2016 (casación en la forma y en el fondo).

Salmones Sur Austral SA con SII Puerto Montt (2017): Corte Suprema, 4 de julio de 2017, rol n. 35.133-2016 (casación en el fondo).

Salmones Sur Austral SA con SII (2017): Corte Suprema, 4 de julio de 2017, rol n. 10.167-2017 (casación en la forma y en el fondo).

CIRCULARES Y OFICIOS

Circular SII n. 24, de 2008

Circular SII n. 45, de 2013

Oficio SII n. 5.433, 2004

Oficio SII n. 2.153, 2013

Oficio SII n. 2.069, 2014

Oficio SII n. 651, 2015

Oficio SII n. 1.141, 2015

Oficio SII n. 2.984, 2016

Oficio SII n. 317, 2017

Oficio SII n. 740, 2017

Oficio SII n. 1.802, 2017