

Tratamiento tributario de la compensación económica¹

Jaime García Escobar

Profesor Titular de Derecho Tributario

UNIVERSIDAD DEL DESARROLLO

Virna Velásquez Garrote

Relatora Titular

CORTE DE APELACIONES DE SAN MIGUEL

El presente artículo posee dos finalidades: la primera, es reafirmar la tesis de los suscritos en cuanto a que la compensación económica que regula la nueva Ley de Matrimonio Civil constituye una renta ordinaria;² y, la segunda, es hacer un análisis a lo establecido en el numeral primero del artículo 17 de la Ley de Impuesto a la Renta.

La compensación económica en la Ley de Matrimonio Civil

Resulta procedente recordar que los artículos 61 y siguientes de la Ley de Matrimonio Civil conceden el derecho al cónyuge que, a consecuencia de haberse dedicado al cuidado de los hijos o a las labores propias del hogar común, no pudo desarrollar una actividad remunerada o lucrativa durante el matrimonio, o lo hizo en menor medida de lo que podía y quería, se le compense el menoscabo económico sufrido por este motivo.

Ahora bien, el artículo 62 de la citada ley establece que para determinar la existencia del menoscabo económico y la cuantía de la compensación, se considerará especialmente: la duración del matrimonio y de la vida en común de los cónyuges; la situación patrimonial y previsional de éstos; la buena o

¹ Este artículo es un complemento de aquel titulado "¿Deben tributar las compensaciones entre cónyuges que regula la nueva Ley de Matrimonio Civil?", publicado en el número once correspondiente al mes de enero de 2005, de la revista *Actualidad Jurídica*.

² En aquella publicación, en síntesis, los suscritos estimaron que, atendido lo dispuesto en el artículo 2° N° 1 de la Ley de Impuesto a la Renta, norma que define este concepto como: "...los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera sea su naturaleza, origen o denominación", habida consideración que la compensación económica no se encontraba expresamente exenta de impuestos o no era un ingreso no constitutivo de renta, ella debía tributar.

mala fe; la edad y estado de salud del cónyuge beneficiario; su cualificación profesional y posibilidades de acceso al mercado laboral; y la colaboración que hubiere prestado a las actividades lucrativas del otro cónyuge.

En el citado artículo de la Revista Actualidad Jurídica, estimábamos que la compensación económica debía tributar, toda vez que constituye un aumento de patrimonio (es renta a la luz de lo dispuesto en el artículo 2° N° 1 de la Ley de Impuesto a la Renta) y no se encuentra expresamente exenta ni se contiene en la enumeración de los ingresos no constitutivos de renta, regulados en el artículo 17 del referido cuerpo legal.

Naturaleza jurídica de la compensación económica

Ahora bien, a fin de reafirmar nuestra tesis en cuanto a que la compensación económica es tributable, resulta necesario remitirnos a las diversas teorías que se postulan en doctrina cuya finalidad es determinar la naturaleza jurídica de ésta. Al respecto, transcribiremos algunas de las reflexiones de la profesora Paulina Veloso Valenzuela,³ en que se sintetizan las diversas posturas doctrinales que se ventilan en doctrina, respecto de esta problemática. La antedicha profesora señala que:

“...En el caso de Chile hay razones para estimar que tiene algunas características de los alimentos; otras, de la indemnización de perjuicios, y ciertos elementos comunes con el enriquecimiento sin causa.

“En efecto, se puede considerar como alimentos en cuanto para su determinación se tiene en cuenta, en cierta medida, las necesidades del acreedor y las facultades del deudor; de otra parte, en el evento que se establezca el pago de cuotas periódicas, para los efectos del cumplimiento, se le asimila a los alimentos, según expresa disposición legal del art. 66.

“ Pero no constituye alimentos, en cuanto la causa de la figura radica en las circunstancias del artículo 61 y no en el estado de necesidad. Los alimentos se justifican derivados de la obligación de socorro presente en el matrimonio; la compensación supone la ruptura del vínculo. Además, lo que es muy relevante, no admite modificación en caso que varíen las circunstancias. En los países cuya legislación se ha citado, en cambio, es modificable; y termina con las nuevas nupcias o convivencia estable del cónyuge beneficiario. No así en la

³ Veloso Valenzuela, Paulina, “Algunas reflexiones sobre la compensación económica”, Revista Actualidad Jurídica, Ediciones Universidad del Desarrollo, año 2006, volumen N° 13, páginas 171 y siguientes.

legislación nacional. Se agrega que en Chile excepcionalmente constituye una pensión periódica; no así en el derecho comparado, en que es frecuente que se considere como pensión, con la periodicidad de los alimentos.

“De otra parte, se asemeja a la **indemnización de perjuicios** en la medida que se define como una compensación por el menoscabo, esto es, en otras palabras, una indemnización por el daño. A su vez, el hecho generador del daño es un elemento normalmente voluntario de la pareja, consistente en la decisión de ambos (o de uno con el acuerdo tácito del otro) de asumir las tareas del hogar y no incorporarse al mercado de trabajo o hacerlo en menor medida, decisión que genera daño en el futuro.

“Obsta, en cambio, a la idea de responsabilidad la circunstancia de que no supone culpa.

“Ahora bien, asumiendo que la dedicación a las tareas del hogar genera en quien lo hace un empobrecimiento en el futuro, porque tendrá una mayor dificultad ocupacional; y, de otra parte, un enriquecimiento por parte del cónyuge beneficiado con esas tareas, se acerca en cuanto a su naturaleza, a la restitución por enriquecimiento sin causa. Se discute, sin embargo, si es sin causa. En nuestro concepto, puede estimarse que es incausado. La habría si subsistiere el matrimonio; dejaría de haberla, en el evento de la ruptura.

“En definitiva, se trata de una institución sui generis que presenta sólo cierta cercanía con instituciones conocidas en el derecho civil, como los alimentos o la indemnización de perjuicios o la restitución por enriquecimiento sin causa”.

El distinguido profesor don Juan Andrés Orrego⁴ también efectúa un análisis relativo de la naturaleza jurídica de la compensación económica, llegando a conclusiones muy similares a las de la profesora Paulina Veloso. El análisis que realiza el profesor Orrego, es el siguiente:

“Como lo ha expresado el profesor Carlos Pizarro,⁵ la compensación económica se explica, considerando que con el divorcio y la nulidad expira el deber de socorro que tienen los cónyuges entre sí y, en particular, la obligación de proporcionarse alimentos. Por ello, para evitar el evidente desequilibrio económico que se puede originar después de la ruptura matrimonial, el legislador ha creado la institución de la compensación económica.

⁴ Orrego Acuña, Juan Andrés, “La compensación económica, en la Ley de Matrimonio Civil”, en *Temas de Derecho de Familia* (Santiago de Chile, Editorial Metropolitana, año 2007), págs. 225-254.

⁵ Exposición efectuada en Seminario citado de la Universidad Diego Portales.

“El profesor Gustavo Cuevas M. la define como *“la indemnización que debe pagar uno de los cónyuges al otro con el objeto de restablecer, al término del matrimonio por nulidad de este o divorcio, el equilibrio de las condiciones pecuniarias de vida.”*⁶

“El profesor Pizarro se ha preguntado también cuál sería la naturaleza jurídica de esta institución. En principio, afirma, se podría estimar que tiene un carácter alimenticio, atendiendo a las siguientes razones:

- Se toma en cuenta la situación económica del cónyuge beneficiario, o sea, el cónyuge más débil. Por lo tanto, no es suficiente que el cónyuge pruebe que se dedicó a la crianza de los hijos o a las labores propias del hogar;
- Cuando se fija el pago de la compensación económica en cuotas reajustables, se considerará alimentos para su cumplimiento (artículo 66, inciso 2° de la Ley de Matrimonio Civil).

“Sin embargo, agrega Pizarro, podría tener esta compensación un carácter indemnizatorio, atendiendo a las siguientes razones:

- El juez debe constatar que el cónyuge más débil sufrió un menoscabo económico, a consecuencia de haberse dedicado a las labores de la crianza y del hogar;
- Además, el juez fija una cantidad de una vez y para siempre, que tiene un carácter inmutable, a diferencia de lo que ocurre con los alimentos, que, según sabemos, son esencialmente revisables, si cambian las condiciones que ameritaron establecerlos. La compensación económica, aun aquella cuyo servicio se haya fijado en cuotas, debe pagarse con prescindencia de la situación que en el futuro ostenten el deudor y el acreedor.

“Con todo, tampoco sería indemnizatoria la naturaleza de la compensación, para el profesor Pizarro. Afirma lo anterior, porque usualmente la indemnización de perjuicios se fija de acuerdo a la extensión del daño, prescindiendo la ley, por regla general, de la buena o mala fe del autor del daño. Sin embargo, en la Ley de Matrimonio Civil se atiende a dicha buena o mala fe del cónyuge deudor.⁷ No hay por ende responsabilidad estricta u objetiva.

⁶ Cuevas M. Gustavo, artículo titulado “Indemnizaciones reparatorias de la nueva Ley de Matrimonio Civil (Ley número 19.947) y Regímenes Matrimoniales”, en publicación de la Facultad de Derecho de la Universidad del Desarrollo *Curso de Actualización Jurídica. Nuevas Tendencias en el Derecho Civil*, Santiago, año 2004, pág. 74.

⁷ En realidad, según veremos, también ha de considerarse la buena o mala fe del cónyuge acreedor de la compensación económica.

“Concluye Pizarro que la compensación económica no tiene el carácter de alimentos ni tampoco indemnizatorio. Podría entenderse, señala Pizarro, que su fundamento estaría en la reparación del enriquecimiento injusto o sin causa, considerando que si uno de los cónyuges logró una situación económica más expectable que el otro, en parte no despreciable ello se debió al apoyo que recibió del cónyuge más débil.

“Gustavo Cuevas M., por su parte, coincide con Pizarro acerca de que no estamos ante el pago de alimentos, como prolongación de la obligación de socorro de los cónyuges, pues ella no tiene por objeto cubrir las necesidades de uno de los cónyuges después del matrimonio, sólo reparar el desequilibrio económico que produjo el matrimonio y su disolución por divorcio o nulidad. Descarta también Cuevas que se trate de una reparación puramente indemnizatoria, sin perjuicio de que ella, según veremos más adelante, procedería *independientemente* de la compensación económica. Concluye el profesor Cuevas afirmando que estamos ante una reparación de carácter objetivo, que tiende a restablecer el equilibrio económico de los cónyuges al momento de disolverse el matrimonio por nulidad o por divorcio.⁸

“Eduardo Court Murasso hace un distingo acerca de la naturaleza jurídica de la institución, según la causal en virtud de la cual se decreta. Así, estima que podría sostenerse que la compensación constituye una verdadera indemnización de perjuicios fundada en el enriquecimiento sin causa, en especial, si se otorga tomando en cuenta la duración de la vida en común de los cónyuges. En cambio, si la compensación se concede únicamente en atención a la edad, estado de salud y situación previsional del cónyuge, tendría más bien un carácter asistencial. Por último, si se otorga atendiendo a la mala situación patrimonial del cónyuge beneficiario o a su baja calificación profesional o a sus pocas posibilidades de acceder al mercado laboral, la compensación tendría un marcado carácter alimenticio, similar al que la doctrina predicaba de la antigua porción conyugal, antes de su reforma por la Ley 10.271 del año 1952.⁹

“En el derecho comparado, como señalan Barrientos y Novales, se observa que la institución tuvo inicialmente un carácter alimenticio y a la vez indemnizatorio, entendida como la prolongación del deber de socorro y como reparación al cónyuge inocente del divorcio, cuando éste se producía por falta atribuible al otro cónyuge (antiguo artículo 301 del Código Civil francés, modificado en el año 1975). A partir de la Ley número 75-617, del 11 de julio de 1975, que modificó el artículo 301 del Código Civil galo, desaparece la concepción de

⁸ Cuevas M. Gustavo, ob. cit., págs. 74 y 75.

⁹ Court Murasso, Eduardo, *Nueva Ley de Matrimonio Civil. Ley 19.947 de 2004 analizada y comentada*, Editorial Legis, Bogotá, año 2004, págs. 98 y 99.

una pensión alimenticia y la consiguiente prolongación del deber de socorro, debilitándose también o desapareciendo el fundamento indemnizatorio. A partir de la citada reforma, se declara explícitamente que el divorcio pone fin al deber de socorro (salvo cuando se fundaba en la ruptura de la vida en común), sin perjuicio que uno de los cónyuges podía estar obligado a dar al otro una prestación destinada a compensar, en cuanto fuere posible, la disparidad que la ruptura del matrimonio hubiera creado en las condiciones de vida respectivas. Ahora, se trata de asegurar el restablecimiento del equilibrio de las condiciones pecuniarias de vida de los cónyuges. Un criterio semejante ha mantenido y reafirmado la Ley 439, de 26 de mayo de 2004, en vigencia desde el 1 de enero de 2005, y que fijó el actual tenor del artículo 301 del Código Civil francés.¹⁰ Idéntico criterio se observa en el derecho español. El artículo 97 del Código Civil dispone: *“El cónyuge al que la separación o el divorcio produzca desequilibrio económico en relación con la posición del otro, que implique un empeoramiento en su situación anterior en el matrimonio, tiene derecho a una pensión que se fijará en la resolución judicial...”*. Así las cosas, Barrientos y Novales concluyen que *“Bien se ve que esta pensión no tiene el carácter de una indemnización para el cónyuge inocente de la ruptura de la comunidad de vida o del divorcio, ni tampoco se trata de una pensión que tenga el carácter de alimentos en caso de necesidad, sino que simplemente su fundamento y naturaleza están determinados por la necesidad de restablecer un desequilibrio económico producido entre la situación existente al momento de contraer matrimonio y el de la ruptura, en consideración con la posición del otro cónyuge”*.¹¹

Las memoristas Roxana Pino y Verónica Espinoza¹² estiman que la naturaleza jurídica de la compensación económica es una indemnización por lucro cesante, ya que, a su juicio: *“...el artículo 61 atiende a esa finalidad, cuando propone compensar al cónyuge débil patrimonialmente en los siguientes supuestos: “... (1) No pudo desarrollar una actividad remunerada o lucrativa durante el matrimonio, (2) o lo hizo en menor medida de lo que podía y quería...”*.

Señalan las memoristas que *“En cuanto a una indemnización por daño emergente o daño moral, definidos a pie de página, no tendría cabida en la CE porque el texto legal no se refiere a ellos, restringiendo la causal de procedencia a un supuesto que conlleva solamente un detrimento en términos de lucro cesante, esto es, rentas no percibidas”*.

¹⁰ Barrientos Grandón, Javier; Novales Alquézar, Aranzazú, ob. cit., págs. 410 a 412.

¹¹ Barrientos Grandón, Javier; Novales Alquézar, Aranzazú, ob. cit., pág. 414.

¹² Pino Díaz, Roxana, y Rosas Quintana, Verónica, *“La compensación económica y el acuerdo reparatorio. Una perspectiva tributaria”*, memoria de prueba, Escuela de Derecho Universidad Católica de Temuco, año 2005.

En la imposibilidad de encuadrar totalmente a la compensación económica dentro de alguna de las categorías jurídicas conocidas, don Pablo Rodríguez Grez estima que la compensación económica es un derecho sui géneris que es una consecuencia directa e inmediata del divorcio o de la nulidad del matrimonio.

En conclusión, pareciera ser que, a grandes rasgos, las posturas doctrinales relativas a la naturaleza jurídica de la compensación económica las podríamos reducir a las siguientes:

- a) Indemnización de perjuicios a título de daño emergente o lucro cesante;
- b) Pensión de alimentos;
- c) Restitución por enriquecimiento sin causa; y
- d) Figura sui géneris que es una consecuencia del divorcio o nulidad

De esta forma, debemos puntualizar algo meridianamente claro: no existe doctrina que sostenga que la naturaleza jurídica de la compensación económica sea la de una indemnización por daño moral.

Situación tributaria de la compensación económica

En el ámbito tributario, pareciera ser que la compensación económica constituye un aumento de patrimonio, y que como tal, debe tributar, a menos que estuviere exenta o se encontrare dentro de alguno de los casos que establece el artículo 17 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Al efecto, el primer número del citado artículo establece que es un ingreso no constitutivo de renta:

“1°. La indemnización de cualquier daño emergente y del daño moral, siempre que la indemnización por este último haya sido establecida por sentencia ejecutoriada...”.

A este respecto, el Servicio de Impuestos Internos en el Párrafo 6 (11) 31.02 del Volumen 6 del Manual del S.I.I., ha señalado lo siguiente:

“(A) Para que la indemnización por daño moral no constituya renta, se requerirá que ella haya sido establecida por sentencia ejecutoriada.”¹³

¹³ Asociación de Fiscalizadores de Impuestos Internos, *Manual de Consultas Tributarias* N° 273, septiembre 2000, Ediciones Técnicas Tributarias.

Ahora bien, el Director del Servicio de Impuestos Internos, en aplicación de la facultad que le otorga el artículo 6° letra A N° 1 del Código Tributario, dictó dos oficios a través de los que estableció que la correcta interpretación del tratamiento tributario de la compensación económica es la de ser un ingreso no constitutivo de renta por tratarse de una indemnización de daño moral, y en la medida que el monto de ésta se encuentre establecido por sentencia ejecutoriada.

En efecto, los oficios N° 4.605 y 4.606, de 2005,¹⁴ en sus aspectos más relevantes, señalan que:

"... 4. Para facilitar el análisis, es necesario comenzar por esclarecer qué naturaleza jurídica tiene la compensación económica establecida por el artículo 61 de la Ley N° 19.947. Al respecto, este Servicio estima que no podría considerarse daño emergente ni lucro cesante, pues, sea en el ámbito de la responsabilidad contractual o extracontractual, ambos conceptos suponen, entre otras cosas, una disminución en la esfera patrimonial de la víctima. Así, el daño emergente consistente en la pérdida o disminución patrimonial, actual y efectiva que sufre la víctima; en tanto que el lucro cesante se define como la pérdida del incremento neto que habría tenido el patrimonio de la víctima de no haber ocurrido el hecho por el cual otro es responsable.

"5. Esclarecido lo anterior y puesto que no existe otra categoría jurídica bajo la cual subsumir la denominada compensación económica, sólo resta considerarla, para efectos tributarios y enfrente de la Ley de la Renta, como daño moral.

"No obstante que el daño moral carece de definición legal, se ha conceptualizado como "todo detrimento, perjuicio, menoscabo, dolor o molestia que sufre un individuo en su persona, bienes, libertad, honor, créditos, afectos, creencias, etc." (Por todos, Arturo Alessandri, en su libro *De la Responsabilidad Extracontractual*). O también, como aquel daño que "afecta los atributos o facultades morales o espirituales de la persona" (*Revista de Derecho y Jurisprudencia*, Tomo 39, sección 1ª, pág. 203).

"Según se aprecia, el daño moral, a diferencia del daño emergente y lucro cesante, pretende compensar los daños sufridos en la esfera más íntima y, por tanto, no patrimonial de la víctima. No altera lo expuesto el que la propia Ley N° 19.947 emplee la expresión "menoscabo económico", pues, de lo contrario, la dedicación al cuidado de los hijos o a las labores propias del hogar común debiera considerarse, por sí misma, un daño patrimonial indemnizable. Lo que

¹⁴ www.sii.cl

confiere caracteres extrapatrimoniales a la compensación es el hecho que tales cuidados o labores propias del hogar común pueden restringir o cancelar las posibilidades de un desarrollo personal en otras esferas. Por cierto, no es que la imposibilidad o entorpecimiento de una actividad remunerada o lucrativa no tenga efectos económicos; sin embargo, tal como se concibe la compensación analizada, es claro que se pretende compensar el sufrimiento o daño ocasionado en la esfera de los afectos o sentimientos del cónyuge que ha debido renunciar o postergar un proyecto personal de desarrollo profesional o laboral, daño que se manifiesta con ocasión del divorcio o nulidad del matrimonio.

“6. En consecuencia, considerando que la Ley N° 19.947 ha creado una nueva categoría denominada “compensación económica”; que dicha categoría no puede considerarse, para los efectos de la Ley de la Renta, como daño emergente ni tampoco como lucro cesante; y, por las razones expuestas precedentemente, debe estimarse que la denominada “compensación económica” tiene la calidad de daño moral. Esto es, de un ingreso no constitutivo de renta, siempre que, de conformidad con lo dispuesto en el inciso primero del N° 1 del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se declare mediante sentencia judicial ejecutoriada”.

Extrañísimamente, el Servicio postula una nueva teoría respecto de la naturaleza jurídica de la compensación económica, esto es, se trata de la indemnización de un daño moral, teoría que, como hemos analizado, nunca ha sido sustentada por la doctrina. De esta forma, el ente fiscal descarta a priori las diversas teorías que se esgrimen para intentar explicar este instituto jurídico, y sin más, la estima como una indemnización de daño moral.

Desde ya aparece como discutible que, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 6° letra A N° 1 del Código Tributario, el Director del Servicio de Impuestos Internos, quien goza de facultades de interpretar LA LEY TRIBUTARIA, intente determinar el sentido y alcance de normas contenidas en la Ley de Matrimonio Civil. Pareciera que ello excede con mucho de sus facultades.

En todo caso, adentrándonos en esta curiosa interpretación, la verdad sea dicha, ella resulta a lo menos opinable, y ello al margen de toda consideración dogmático-teórica. En efecto, cabe preguntarse: ¿Es posible sostener que la compensación económica es una indemnización de daño moral? ¿Cuál sería este daño moral? Cuando la pareja decide que uno de sus miembros se quede en el hogar al cuidado de los hijos, ¿puede sostenerse que ello generará un daño moral? La respuesta es que NO. La pareja puede tomar esta decisión, lo que difícilmente, a nuestro juicio, pudiere generar en el futuro una indemnización por un daño moral. Como bien lo señala el Servicio, citando al profesor Arturo Alessandri, el daño moral se define como: “todo detrimento, perjuicio, menoscabo, dolor o molestia que sufre un individuo en su persona, bienes,

libertad, honor, créditos, afectos, creencias, etc.". ¿Sufre el cónyuge que se ha quedado al cuidado de la familia un detrimento moral? Pareciera que la respuesta definitivamente es que no sufre tal menoscabo, dolor o molestia.

Es por ello que estimamos que el oficio antes referido está equivocado cuando sostiene que: "...no existe otra categoría jurídica bajo la cual subsumir la denominada compensación económica, sólo resta considerarla, para efectos tributarios y enfrente de la Ley de la Renta, como daño moral".

Creemos que la compensación económica es una renta tributable, toda vez que se trata de un incremento de patrimonio, mismo que no se encuentra exento y que tampoco puede incluirse en el numeral primero del artículo 17, a título de indemnización por daño moral, vale decir, tampoco se trata de un ingreso no constitutivo de renta. De esta forma, tratándose de una renta que debe tributar, debe afectarse con impuesto de Primera Categoría y con Impuesto Global Complementario o Adicional, según sea el caso.

De esta forma, si se estima como no deseable que ésta tribute, en atención a factores sociales o a principios propios del Derecho de Familia, debiera agregarse un numeral 31 al artículo 17 de la Ley de Impuesto a la Renta, a través del cual se declare que la compensación económica es un ingreso no constitutivo de renta. Cabe hacer presente que a este respecto, a través de la Ley N° 19.347, de 1994, se agregó un numeral 30 a la citada disposición legal, por intermedio de la cual se señaló que no son renta:

"La parte de los gananciales que uno de los cónyuges, sus herederos o cesionarios, perciba del otro cónyuge, sus herederos o cesionarios, como consecuencia del término del régimen patrimonial de participación en los gananciales".

Cabe hacer presente que el abogado tributarista don Alvaro Meckenburg ha sostenido¹⁵ que otra solución al problema que nos ocupa podría ser la de distribuir las sumas recibidas entre todos los períodos tributarios durante los cuales el matrimonio estuvo vigente, con el objetivo de atenuar la progresividad de los tramos del Impuesto Global Complementario. Para materializar esta iniciativa, sería necesario que el Director del Servicio de Impuestos Internos dictara una instrucción, fijando las condiciones y procedimiento.

Estimamos que, resultando ser una alternativa interesante, ella nos parece practicable a nivel de Impuesto de Primera Categoría, mas no para el caso del Impuesto Global Complementario, toda vez que éste último no es un tributo

¹⁵ Diario El Mercurio de 17 de noviembre de 2007.

que se aplique sobre base devengada, sino que nace una vez que la renta está percibida, retirada, distribuida, etc.

Ahora bien, con fecha 11 de octubre de 2007, el Director del Servicio de Impuestos Internos dictó el oficio N° 2.890, y a ello se refiere el segundo objeto del presente trabajo. En este instructivo, se le consulta al Director si se mantiene el criterio sustentado en los oficios N°s 4.605 y 4.606, en el sentido que la compensación económica no debe tributar, estimándola como la indemnización de daño moral, en el caso en que son las partes quienes determinan el monto y la forma en que se materializará el cumplimiento de la citada compensación, esto es, a través de un avenimiento o transacción que éstas presentarán al Tribunal. Se hace presente que éstas, una vez aprobadas por el juez, producen los mismos efectos que una sentencia judicial ejecutoriada, por constituir un equivalente jurisdiccional.

La respuesta del Director del Servicio es del siguiente tenor:

"... 2. Sobre el particular, cabe señalar que no es posible confirmar el criterio que expone en su escrito, sino que por el contrario, el tratamiento tributario del artículo 17 N° 1 de la Ley de la Renta no es aplicable cuando la indemnización por daño moral ha sido establecida por las partes y no por el juez, quien cumple sólo con la función de aprobar el acuerdo alcanzado para los efectos de poner término al proceso con autoridad de cosa juzgada.

"3. En efecto, si bien es efectivo que este Servicio a través de sus Oficios N°s 4.605 y 4.606, ambos de fecha de 18.11.2005, dispuso en relación con la compensación económica establecida por el artículo 61 de la Ley N° 19.947, que considerando que no existe otra categoría bajo la cual subsumir la denominada compensación económica, sólo resta considerarla, para efectos tributarios y frente a la Ley de la Renta, como daño moral, aclarando que con la misma se pretende compensar el sufrimiento o daño ocasionado en la esfera de los afectos o sentimientos del cónyuge que ha debido renunciar o postergar un proyecto personal de desarrollo profesional o laboral, daño que se manifiesta con ocasión del divorcio o nulidad del matrimonio, concluyendo ambos pronunciamientos que debe estimarse que dicha compensación económica tiene la calidad de un daño moral, esto es, de un ingreso no constitutivo de renta, siempre que, de conformidad con lo dispuesto en el inciso primero del N° 1 del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, ella se declare mediante sentencia judicial ejecutoriada.

"4. Los Oficios anteriormente indicados evidencian que si bien el criterio de este Servicio es considerar que la naturaleza jurídica de la compensación económica establecida en el artículo 61 de la Ley N° 19.947, sobre Matrimonio Civil, como

la de una indemnización por daño moral, no es menos cierto que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 17 N° 1 de la Ley de la Renta, la indemnización por daño moral constituirá un ingreso no renta sólo en la medida que haya sido establecida por sentencia ejecutoriada.

"5. En tal sentido, cabe señalar que no cumplen con este supuesto aquellas indemnizaciones que han sido establecidas mediante una transacción o avenimiento, aun cuando hubieren sido aprobadas mediante resolución judicial, ya que en tal evento no cabe duda que la indemnización ha sido establecida por el instrumento que se somete a la aprobación judicial, y no por la sentencia misma.

"En otras palabras, no puede considerarse que la compensación económica acordada y definida por el acuerdo de las partes de que da cuenta el avenimiento o transacción ha sido "establecida por sentencia ejecutoriada", y por lo tanto, no puede calificársele como un ingreso no constitutivo de renta del artículo 17 N° 1 de la Ley de la Renta.

"6. Lo anterior encuentra sustento en el concepto mismo de renta, contenido en el artículo 2° N° 1 de la ley del ramo, que la define como "los ingresos que constituyan utilidades y beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera sea su naturaleza, origen o denominación", el que es sumamente amplio y deja fuera únicamente aquellos ingresos que no significan un incremento de patrimonio, así como aquellos que la ley expresamente ha declarado como no constitutivos de renta; ingresos estos últimos que son de carácter excepcional y que, por tanto, deben interpretarse restrictivamente.

"7. Se concluye entonces que las sumas recibidas por un cónyuge originadas en una indemnización convencional pactada con el otro mediante un avenimiento o transacción, de acuerdo a lo previsto en el artículo 63 de la Ley N° 19.947, sobre Matrimonio Civil, constituye para la parte que la reciba un ingreso afecto a la tributación normal establecida en la Ley de la Renta, esto es, al impuesto de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según proceda".

Por esta vía, el Servicio de Impuestos Internos está sosteniendo una tesis, que se apega estrictamente al tenor literal del numeral primero del artículo 17 de la Ley de Impuesto a la Renta: el legislador quiere que la indemnización del daño moral (sea o no, en lo relativo a la compensación económica), se decrete a través de un largo juicio y no por acuerdo de las partes, toda vez que si es a través de este último mecanismo, no se aplica el numeral primero del artículo 17 de la Ley de Impuesto a la Renta, y en consecuencia, se trata de una renta afecta a impuesto. Tal como indica el profesor Sergio Endress, "La norma legal entrega

al juez la fijación del beneficio no constitutivo de renta, para evitar la creación de éstos por colusión entre los interesados. De esta forma, los contribuyentes podrían calificar como daño moral, por ejemplo, montos de lucro cesante, sustrayéndolos del pago de impuestos, por el simple acuerdo entre partes.

La tesis del Servicio de Impuestos Internos se basa, insistimos, en el tenor literal de la citada disposición legal, toda vez que ésta efectivamente exige que la indemnización se encuentre establecida por sentencia ejecutoriada para que se trate de un ingreso no constitutivo de renta.

Debemos reconocer sin embargo que, conforme al principio de legalidad de los tributos y exenciones, no podríamos aplicar una interpretación analógica de "sentencia ejecutoriada", comprendiendo en ella a los equivalentes jurisdiccionales, pues precisamente han sido excluidos en el tenor y sentido del numeral primero del artículo 17 de la Ley de Impuesto a la Renta. De otro lado, como señala el profesor Endress, incluir los equivalentes jurisdiccionales en la noción de "sentencia ejecutoriada" pugna con el "telos" de la norma, que atribuye a un tercero independiente de las partes la fijación de las indemnizaciones en el juicio.

Don Juan Colombo Campbell¹⁶ los define como "...actos procesales destinados a resolver ciertos conflictos de intereses de relevancia jurídica con efecto de cosa juzgada".

"Su denominación se debe a Carnelutti, quien en su clásica obra *Sistema de Derecho Procesal Civil* introdujo los que él denomina "equivalentes jurisdiccionales", que no son sino cualquier medio, diverso de la jurisdicción, como él dice, apto para la legítima composición del litigio...".

Por otra parte, el profesor Colombo Campbell señala que "Los equivalentes jurisdiccionales producen como principal efecto procesal, la acción y excepción de cosa juzgada... Los textos que los reconocen, y que se comentarán más adelante, indican especialmente que los equivalentes generan la cosa juzgada, como ocurren en la transacción, la conciliación y el avenimiento".

No se aviene con el signo de los tiempos que el numeral primero del artículo 17 de la Ley de Impuesto a la Renta declare que para que una indemnización de daño moral sea ingreso no renta deba encontrarse establecida por sentencia ejecutoriada, olvidándose de esta forma de los equivalentes jurisdiccionales.

¹⁶ Colombo Campbell, Juan, *Los Actos Procesales*, tomo II, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1997, páginas 377 y siguientes.

Conclusiones

El estudio que hemos realizado nos permite arribar a las siguientes conclusiones:

1. No está claramente identificada la naturaleza jurídica de la compensación económica. La doctrina se debate entre diversas alternativas, entre las que se cuentan la siguientes: se trataría de una indemnización de perjuicios a título de daño emergente o lucro cesante; una pensión de alimentos; una restitución por enriquecimiento sin causa; o una figura sui géneris que es una consecuencia del divorcio o nulidad.
2. No existe doctrina que sostenga que la naturaleza jurídica de la compensación económica sea la de una indemnización por daño moral.
3. Los oficios emitidos por el Servicio de Impuestos Internos, N°s 4.605 y 4.606, del año 2005, y N° 2.890, del año 2007, no se avienen con las diversas interpretaciones que la doctrina realiza respecto de la naturaleza jurídica de la compensación económica, al estimar que se estaría en presencia de una indemnización por daño moral.
4. Atendida la interpretación de la ley que hace el Servicio de Impuestos Internos, y dado el concepto amplio de renta establecido por el numeral primero del artículo 2° de la Ley de Impuesto a la Renta, se puede sostener que la compensación económica debe tributar como una renta ordinaria, esto es, con Impuesto de Primera Categoría e impuesto personal (Global Complementario o Adicional, según corresponda).
5. Si se estima como no deseable que ésta tribute, debiera agregarse un numeral 31 al artículo 17 de la Ley de Impuesto a la Renta, a través del cual se declare que la compensación económica es un ingreso no constitutivo de renta
6. Debiera modificarse el numeral primero del artículo 17 de la Ley de la Renta, en el sentido que es un ingreso no constitutivo de renta la indemnización del daño moral, sea que se establezca a través de sentencia ejecutoriada o por intermedio de alguno de los equivalentes jurisdiccionales.
7. Al terminar el presente artículo, hemos tenido conocimiento que los señores parlamentarios Juan Antonio Coloma y Marcelo Forni, por una parte, y don Jaime Naranjo han presentado sendas iniciativas para solucionar el problema materia del presente artículo.

El proyecto de los legisladores Coloma y Forni se basa en incorporar en el artículo 17 de la ley de Impuesto a la Renta, como ingreso no constitutivo de renta a la compensación económica que establece la Ley de Matrimonio Civil.

Por su parte, el proyecto del Senador Naranjo consiste en modificar el artículo 63 del citado cuerpo legal, de forma "...que todas las transacciones de compensación sean –una vez aprobadas por el tribunal competente– consideradas como sentencia ejecutoriada".¹⁷

Estimamos que, tratándose de una problemática de naturaleza impositiva, lo más adecuado es darle a la compensación económica el tratamiento tributario de un ingreso no constitutivo de renta.

Sin perjuicio de lo anterior, cualquiera sea la iniciativa que en definitiva prevalezca, éstas no vienen más que a confirmar la efectividad de la tesis sustentada en el presente artículo, esto es, que la compensación económica debe tributar como una renta ordinaria.

¹⁷ Diario Financiero de 20 de noviembre de 2007.

Bibliografía

1. *Ley de Impuesto a la Renta*, Textos legales del Servicio de Impuestos Internos, año 2007.
2. Revista *Actualidad Jurídica* de la Escuela de Derecho de la Universidad del Desarrollo, N° 11, correspondiente al mes de enero de 2005.
3. Veloso Valenzuela, Paulina, "Algunas reflexiones sobre la compensación económica", Revista *Actualidad Jurídica* de la Escuela de Derecho de la Universidad del Desarrollo, N° 13, año 2006, páginas 171 y siguientes.
4. Orrego Acuña, Juan Andrés, "La compensación económica en la Ley de Matrimonio Civil", en *Temas de Derecho de Familia* (Santiago de Chile, Editorial Metropolitana, año 2007), páginas 225-254.
5. Cuevas M. Gustavo, artículo titulado "Indemnizaciones reparatorias de la nueva Ley de Matrimonio Civil (Ley Número 19.947) y Regímenes Matrimoniales", publicación de la Facultad de Derecho de la Universidad del Desarrollo *Curso de Actualización Jurídica. Nuevas tendencias en el Derecho Civil*, Santiago, año 2004, página 74.
6. Court Murasso, Eduardo, *Nueva Ley de Matrimonio Civil. Ley 19.947 analizada y comentada*, Editorial Legis, Bogotá, año 2004, páginas 98 y 99.
7. Pino Díaz, Roxana, y Rosas Quintana, Verónica, "La Compensación económica y el acuerdo reparatorio. Una perspectiva tributaria", memoria de prueba, Escuela de Derecho Universidad Católica de Temuco, año 2005.
8. Asociación de Fiscalizadores de Impuestos Internos, *Manual de Consultas Tributarias*, N° 273, septiembre 2000, Ediciones Técnicas Tributarias.
9. www.sii.cl
10. Diario El Mercurio de 17 de noviembre de 2007.
11. Diario Financiero de 20 de noviembre de 2007.
12. Colombo Campbell, Juan, *Los Actos Procesales*, tomo II, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1997, páginas 377 y siguientes.