

JURISPRUDENCIA JUDICIAL

“Hoteles de Chile S.A. con SII” Rol N° 2529 - 2013, Tc. 02/01/2015

El TC acogió (con cinco votos a favor y cuatro en contra) un Recurso de Inaplicabilidad interpuesto por Hoteles de Chile S.A. en contra del Inc. 2° del Art. 768 del CPC, norma que señala que “en los negocios a los que se refiere el Inc. 2° del Art. 766, Recurso de Casación en la Forma sólo podrá fundarse en alguna de las causales indicadas en los N°s 1, 2, 3, 4, 6, 7 y 8 de este Art. y también en el N° 5, cuando se haya omitido en la sentencia la decisión del asunto controvertido”. Por su parte, el Art. 766 del CPC señala que procederá el Recurso de Casación “respecto de las sentencias que se dicten en los juicios o reclamaciones regidos por leyes especiales (...)”.

El contribuyente esgrimió en su recurso que el Inc. 2° del Art. 768 del CPC, al limitar la procedencia del Recurso de Casación por los vicios que invoca, infringe el Art. 19 N°s 2 y 3 de la CPR y otras normas internacionales, en relación, principalmente, al derecho a la igualdad ante la ley y al debido proceso, toda vez que la norma del CPC establece un trato distinto y limitado de control casacional en juicios especiales. La controversia central apunta a si se justifica que en los procesos tributarios no rijan en plenitud las causales del Recurso de Casación que en los juicios ordinarios sí proceden. En este tipo de juicios, no se admite el Recurso de Casación en la Forma contra una sentencia que ha omitido las consideraciones de hecho o de derecho que le sirven de fundamento, o cuando ha faltado un trámite esencial como es la recepción de la causa a prueba.

El TC señala que previamente ya se ha declarado la inaplicabilidad del precepto en cuestión, dado que discriminatoriamente niega a algunos, sólo por estar afectos a procesos especiales, el mismo recurso de interés general del cual disponen todos quienes están sujetos al juicio ordinario. Agrega que el texto original del CPC no realizó distinción en esta materia, sino que se modificó en una ley posterior del año 1918. Esta norma estaba ideada para operar en casos excepcionales, sin embargo, hoy en día la realidad es diferente pues existen una variedad de juicios especiales. No obstante, no debe suponerse que por ello fue la voluntad del legislador el excluir de dichos procesos los recursos de nulidad o coartar el acceso a la casación (ejemplos de juicios especiales recientes que lo permiten expresamente: Ley de Tribunales de Familia y Ley de Tribunales Ambientales). En consecuencia, no se admitirá la alegación del SII en el sentido de señalar que la limitación de la casación es para ambas partes, menos cuando es este órgano administrativo quien actúa como juez y parte. Respecto a la justicia tributaria, el sentenciador sostiene la improcedencia del argumento que sostiene que los Directores Regionales del SII no necesariamente son abogados y pueden no conocer los rituales del proceso, puesto que tal argumento justamente podría respaldar la plena procedencia del Recurso de Casación en la Forma. Finaliza señalando que el Art. 140 del CT, al disponer la improcedencia de la casación y que los vicios deben ser corregidos por las Cortes de Apelaciones respectivas, no hace referencia a la casación contra la sentencia de segunda instancia si es que aquél Tribunal no actúa como está previsto y reproduce los mismos vicios que adolece el fallo de primer grado. Concluye el TC que la norma contenida en el Inc. 2° del Art. 768 del CPC importa diferencias arbitrarias que causan menoscabo y es, por ende, contraria –en este caso– a la CPR, por lo que acoge el recurso y lo declara inaplicable.

**“Club de Deportes Naval S.A.D.P con SII”
Rol N° 11461 - 2014, CS 15/04/2015**

La Excma. CS. rechazó un Recurso de Casación en el Fondo deducido por el SII en contra de la sentencia dictada por la Itma. Corte de Apelaciones de Concepción, que confirmó la sentencia de primera instancia dictada por el TTA de la Región del Biobío.

El SII fundamenta su recurso señalando que la liquidación reclamada se efectuó debido a que el contribuyente no aportó los antecedentes suficientes para solucionar las inconsistencias u observaciones de su declaración

de renta en sede administrativa. En este sentido, afirma que el TTA de la Región del Biobío sobrepasó la esfera de sus atribuciones, puesto que efectuó una revisión de documentación y sumatoria de gastos, infringiendo la norma que dispone que corresponde sólo al ente fiscalizador la aplicación y fiscalización de todos los impuestos establecidos y no a otro organismo. En esta línea, sostiene la infracción de los Arts. 6, 60, 64, 97, N° 6, 132 Inc. 11°, todos del CT, del Art. 1 del DFL N° 7 del Ministerio de Hacienda, de fecha 30 de septiembre de 1980, y de los Arts. 21 Inc. 3° y 31 de la LIR.

Respecto a los argumentos esgrimidos por el SII, la Excma. CS. señala que el Recurso de Casación en el Fondo tiene por objeto uniformar el derecho, velando por la correcta interpretación y aplicación de las normas llamadas a dirimir la controversia. Además, al ser un recurso, resulta indispensable la existencia de un agravio, asimismo al no constituir dicha sede instancia, no es posible revisar los hechos asentados en el juicio salvo que se denuncie que al resolver la controversia, los jueces del fondo se han apartado del onus probandi legal, han admitido medios de prueba excluidos por la ley o han desconocido los que ella autoriza, o en que se ha alterado el valor probatorio fijado por la ley a las probanzas aportadas al proceso. En este sentido, señala que al estudiar el recurso existen una serie de defectos que impiden que prospere, en primer lugar, puesto que la forma en que se ha planteado el recurso consiste en esgrimir peticiones alternativas, siendo una de carácter subordinado, en caso de resolver que el tribunal actuó dentro de su órbita de competencia, desconociendo así las exigencias formales que un recurso de derecho estricto debe cumplir. Sin perjuicio que lo anterior es motivo suficiente para rechazar el recurso, la Corte esgrime que para resolver en este sentido se debe además tener en cuenta que la impugnación revisada no puede ser atendida, puesto que los aspectos en que el tribunal centró su atención son aquellos sometidos a su decisión, por lo que la omisión de considerar que el tribunal de la instancia recibió la causa a prueba, podría hacer concurrir una causal de nulidad formal, sustentada en la falta de decisión del asunto controvertido. Asimismo, tal como señala el tribunal de primera instancia, la sede jurisdiccional dista de ser una segunda revisión de los antecedentes presentados al SII, por ende, los tribunales deben emitir su dictamen sobre todos y cada uno de los asuntos propuestos por las partes, de acuerdo a las normas procesales aplicables al caso, dictando sentencia estableciendo los hechos de la causa, sobre la prueba rendida y aplicando el derecho pertinente. De conformidad a lo anterior, la restricción funcional propuesta por el SII no se condice con la función asignada por la CPR y las

leyes a los Tribunales de Justicia, por ende, no hay error de derecho y menos de carácter sustancial, al haber decidido la Litis según los hechos y el derecho planteado en las fases procesales correspondientes.

**“Carlos Cramer Productos Aromáticos S.A.C.I. con SII”
Rol N° 11877 - 2014, CS 29/01/2015**

La Excma. CS. rechazó Recurso de Casación en el Fondo deducido por el contribuyente en contra de la sentencia dictada por la Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, que revocó la sentencia de primera instancia dictada por el Segundo TTA de la Región Metropolitana, que acogió el reclamo interpuesto por el contribuyente.

El contribuyente señala en su recurso que el Art. 59 Inc. 4° , N° 2 de la LIR, ha sido erróneamente interpretado y falsamente aplicado, puesto que no es claro en aquella parte que establece que para que una operación esté exenta de IA deba ser informada al SII y por ende, se debe recurrir al espíritu de la ley o a su contexto para dilucidar dicha interrogante. En esta línea, señala que en la historia de la ley, antes de la modificación de la Ley N° 19.768, las operaciones debían ser autorizadas por el BC y las sumas verificadas por organismos oficiales, condiciones que fueron eliminadas por la ley, quedando el SII a cargo de determinar un procedimiento para que el contribuyente entregue la información para efectuar la fiscalización y no se buscó el efecto de sancionar al que tardíamente entregase dicha información. En términos generales, el contribuyente esgrime que existen 81 Declaraciones Juradas que los contribuyentes deben efectuar, algunas cuya presentación fuera de plazo se sanciona con norma específica o con el Art. 97 del CT. En el caso del formulario para la exención del IA, el Art. 59 de la LIR no castiga la demora en la presentación de la información con la pérdida del beneficio y sólo aplica la sanción genérica del Art. 97 N° 1 del CT. En esta misma línea, afirma que no es posible establecer mediante una Resolución Exenta nuevos requisitos o condiciones para el acceso a un beneficio legal, castigándose el incumplimiento de alguno de los elementos con la pérdida de la exención, puesto que ello atenta contra el principio de legalidad, ya que no puede establecerse un tributo o carga impositiva ni exención sino por medio de una ley. En este sentido, el espíritu del legislador fue establecer un beneficio y dar el carácter de infracción tributaria al incumplimiento formal de la entrega de información, pero no catalogarlo como requisito fundamental para acceder al beneficio otorgado.

El contribuyente sostiene, además, la infracción del Art. 5 de la CPR en relación con la correcta aplicación de los CDTI. Señala que en la causa en concreto, los pagos al exterior fueron por comisiones por intermediación, sin usar un establecimiento permanente, por lo que caerían dentro de los beneficios empresariales que sólo tributan en el país de residencia (país en que se otorgaron los servicios). Según el contribuyente, se incurrió en un error de derecho porque los jueces exigieron requisitos adicionales a los estipulados en los CDTI para su aplicación.

La Excma. CS. comienza señalando que los temas a resolver son la eventual transgresión del principio de legalidad por parte de la Resolución N° 1 de fecha 3 de enero de 2003, y por otro, la aplicación de los CDTI suscritos por Chile con otros países del continente. En cuanto al primer argumento del contribuyente, la Excma. CS. señala que el Art. 59 N° 2 de la LIR, establece que el IA se aplica con tasa de 35%, respecto de las rentas que se paguen o abonen en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en el país por concepto de remuneraciones por servicios prestados en el extranjero, encontrándose exentas las sumas pagadas en el exterior por las actividades allí explicitadas. Para gozar de esta exención, las operaciones deben ser informadas al SII dentro del plazo que éste determine, plazo que según la Resolución N° 1 de 2003, se extiende hasta el 30 de junio de cada año. Sobre el asunto controvertido, la Excma. CS. ya se había pronunciado previamente, señalando que la norma legal y la disposición reglamentaria no transgreden el principio de legalidad de los tributos, esto porque el Art. 59 N° 2 de la LIR, establece un impuesto, hecho gravado, la tasa, el sujeto pasivo y detalla las operaciones exentas de dicho impuesto. Por ende, la norma cumple con las exigencias constitucionales que impone el principio de legalidad de los tributos, teniendo la disposición reglamentaria el sentido de establecer el lapso en que debe remitirse el informe al ente fiscalizador por las operaciones exentas de IA. El segundo argumento del contribuyente también es desechado por la Excma. CS., debido a que la alegación del contribuyente, a juicio de la Excma., requiere el establecimiento de una serie de supuestos fácticos que no han sido aclarados en la sentencia. Así, por ejemplo, los hechos de la causa establecidos sólo se refieren a la oportunidad en que se realizaron los pagos al exterior y la fecha en que las operaciones que le sirven de fundamento fueron informadas al SII, sin que hubiese un sustrato fáctico adecuado para conocer los países extranjeros a los que se realizaron las remesas a efectos de verificar si existe o no un CDTI aplicable en la especie.

**“Servicios Externos S.A. con SII”
Rol N° 546 - 2014, CS 07/01/2015**

La Excma. CS. acogió el Recurso de Casación en el Fondo deducido por Servicios Externos S.A., en contra de la sentencia dictada por la Illma. Corte de Apelaciones de Santiago que confirmó el fallo de primera instancia, la que a su vez rechazó el Reclamo Tributario interpuesto por el contribuyente en contra de una serie de liquidaciones que determinaron diferencias de IVA.

La postura del SII, acogida por los sentenciadores del grado, se funda en que los servicios de suministro y selección de personal que efectuó el contribuyente son actos de comercio, por lo que sus actividades se encuadran en el Art. 20 N° 3 de la LIR, y en consecuencia, dicha actividad se encontraría afecta a IVA en los términos del Art. 2 N° 2 de la Ley del IVA.

La recurrente sostiene que los servicios de suministro y selección de personal no provienen del ejercicio de ninguna de las actividades comprendidas en el Art. 20 N° 3 de la LIR y, por ende, no se cumplen los requisitos del hecho gravado establecido en el Art. 2 N° 2 de la Ley del IVA, ya que dichos servicios no tienen la calidad de actos de comercio, encontrándose por tanto, clasificados en el N° 5 del Art. 20 de la LIR, y en su mérito no afectos a IVA.

La Excma. CS. dispuso que el C de Com. no define “acto de comercio”, sino que sólo entrega una enumeración de éstos. Indica que el SII ha determinado que el contribuyente desarrollaba actividades de suministro, equiparando éstas a los actos de comercio del Art. 3, N° 7 del C de Com. (empresas de depósito de mercaderías, provisiones o suministros, las agencias de negocios y los martillos). Sin embargo, señala que el término “suministro” no puede ser considerado de forma aislada, y que debe entenderse dentro del contexto del numeral que lo contiene. Así, los términos “provisiones o suministros” van indisolublemente ligados a las empresas que efectúan su depósito, por lo que resulta difícil ubicar la actividad del contribuyente como depósito de provisiones o suministros. Agrega que la norma antes aludida se refiere indudablemente a productos destinados al uso o consumo humano, generalmente alimenticios, por lo que no es pertinente encuadrar la actividad o giro de suministro y selección de personal como acto de comercio. El sentenciador finaliza señalando que en relación a la calidad de agencia de negocios que le atribuye el fallo recurrido, se entiende que la principal característica de éstas es la de desempeñar en su giro el tipo de contrato denominado comisión, que

es una especie de mandato y que toma esta denominación cuando versa sobre uno o más actos de comercio individualmente determinados, de acuerdo al Art. 235 del C de Com. En consecuencia, las prestaciones de suministro y selección de personal desarrollados por Servicios Externos S.A., no pueden ser consideradas dentro de la definición de agencia de negocios, ya que esta última requiere una intermediación para realizar un negocio ajeno, que no es el caso de la reclamante, quien realiza una actividad de selección de personal que no dice relación con el desarrollo de la industria o transacciones comerciales de la empresa a la que presta sus servicios.

**“Miguel Ángel Fernández Ulloa con SII”
Rol N° 20723 - 2014, CS 12/03/2015**

La Excma. CS. acogió el Recurso de Casación en el Fondo deducido por el contribuyente en contra de la sentencia dictada por la Iltrma. Corte de Apelaciones de Valdivia, que revocó parcialmente¹⁰⁷ el fallo de primera instancia que, a su vez, rechazó por completo el Reclamo Tributario interpuesto contra las liquidaciones de impuestos N°s 17.856 a 17.859 y la Resolución Exenta N° 2612.

El contribuyente, en su recurso, sostiene principalmente que la sentencia impugnada infringe el Art. 51 de la Ley General sobre Cooperativas y aplica erróneamente el Art. 52 de la misma ley y el Art. 17, N° 4 de la LIR, al estimar que los excedentes distribuidos por la Cooperativa Agrícola y Lechera de la Unión Limitada (en adelante “COLUN”) a sus socios están afectas a IDPC, cuando dicen relación con su giro habitual. Lo anterior, puesto que la sentencia recurrida considera que el mandato legal de “contabilizar como ingresos brutos” los excedentes repartidos por COLUN por operaciones con sus socios, implica que éstos quedan afectos automáticamente al IDPC, desatendiendo el contexto general del ordenamiento tributario, las normas especiales del Art. 17 de la LIR y de la propia la Ley General de Cooperativas, en especial de su Art. 51, que señala que la devolución de excedentes originados en operaciones con sus socios están exentos de todo impuesto.

La Excma. CS. señala, en primer lugar, que los temas a resolver que ha esgrimido el contribuyente aluden a distintos aspectos de un mismo

¹⁰⁷ Dejando sin efecto las liquidaciones de impuestos, pero rechazando la reclamación en lo referente a la Resolución Exenta N° 2612.

problema jurídico, cual es, el tratamiento de los excedentes distribuidos por una cooperativa a sus socios, cuando ellos provienen de operaciones que forman parte de su giro habitual. La Excma. CS. señala que el SII ha hecho una distinción entre los cooperados obligados a llevar contabilidad completa que tributan en base a renta efectiva y aquellos que no, para discriminar si se encuentran obligados o no al pago del impuesto de que se trata, además ha distinguido si se trata o no de obligaciones habituales para con la Cooperativa. En el caso concreto, el contribuyente tributa en base a renta efectiva, es socio de COLUN y los excedentes distribuidos por COLUN al contribuyente provienen de operaciones realizadas con él, que forman parte de su giro habitual. En este escenario, cabe destacar que el Art. 49 de la Ley General de Cooperativas señala varias exenciones de que gozan las cooperativas, señalando en su Inc. final que las cooperativas e institutos auxiliares de cooperativas, se rigen en materia de Impuesto a la Renta por las normas del Art. 17 de la LIR. Por ende, resulta claro que el Art. 49 habla del tratamiento que debe darse a las cooperativas. Por su parte, el Art. 17 de la LIR señala el tratamiento tributario de las cooperativas y sociedades auxiliares de ellas, señalando en el N° 2 que el impuesto aplicable al remanente que corresponde a operaciones realizadas con personas que no sean socios, queda gravado con IDPC, mientras que el N° 4 se refiere al tratamiento que deben dar los socios a los excedentes repartidos cuando son operaciones que formen parte de su giro habitual. En esta última disposición, no se dice expresamente que deba pagarse impuesto alguno, y si bien ordena que los excedentes sean contabilizados, esto no supone necesariamente que sea para efectos impositivos, porque si bien la regla general es que los excedentes constituyen utilidad y por ende renta, en el caso de las cooperativas se ha declarado expresamente lo contrario, es decir que no constituyen utilidad salvo para efectos laborales. Por ende, la razón que justifica la inclusión de los excedentes en la contabilidad de los cooperados puede ser simplemente informativa.

El procedimiento de determinación de la renta líquida imponible afecta a IDPC se encuentra establecido en los Arts. 29 al 33 de la LIR y comprende varias etapas. En el caso de los ingresos brutos, estos incluyen a los que provengan de actividades exentas del IDPC, dejando fuera sólo los ingresos no constitutivos de renta señalados en el Art. 17 de la LIR. En razón de lo anterior, el hecho de que los ingresos exentos del IDPC deban contabilizarse como ingresos brutos, no significa que queden gravados con dicho impuesto, ya que el Art. 33, N° 2, letra b) de la LIR, ordena su rebaja en la etapa posterior del proceso de determinación de la renta

líquida imponible. Por ende, la Excma. CS. concluye que su referencia constituye una explicitación de la obligación que grava al contribuyente, que es coherente con el sistema regulado por la ley correspondiente con fines meramente informativos y no determina su carácter de hecho gravado con el impuesto que se señala. Para resolver la cuestión promovida en el reclamo del contribuyente, la Excma. CS argumenta que se debe compatibilizar la norma del Art. 17 N° 4 con la de los Arts. 51 y 52 de la Ley de Cooperativas. El Art. 51 en su segunda parte señala “la devolución de excedentes originados en operaciones con los socios estarán exentos de todo impuesto”, por su parte el Art. 52 dispone que “los socios cuyas operaciones con la cooperativa formen parte de su giro habitual, deberán contabilizar en el ejercicio respectivo, para los efectos tributarios los excedentes que ellas les haya reconocido”. Esta norma, según la Excma. CS, es una repetición de una parte de la afirmación del Art. 17 N° 4 de la LIR y no obstante, el ente fiscalizador pretende darle un sentido distinto al del Art. 51, señalando que dicho Art. está dirigido a los socios que mantienen operaciones no habituales con la Cooperativa y que el Art. 52 se refiere a quienes mantienen operaciones habituales, lo cual no es posible concluir. El Art. 51 sólo establece una regla general vinculada con el Art. siguiente y por lo tanto, está dirigida a quienes realizan operaciones habituales con la cooperativa. Luego, en el Art. siguiente se agrega una necesidad que ya estaba tratada en un cuerpo legal distinto, pero que no estipula la esencia de la franquicia, sino sólo un aspecto formal, todos, argumentos que a juicio de la Excma. CS son suficientes para rechazar el Recurso de Casación en el Fondo.