

JURISPRUDENCIA JUDICIAL

“Embotelladora Andina S.A. con S.I.I.” Rol 45310-2017, CS, 24/01/2020

Materia: prescripción de facultades de fiscalización del SII en caso de fusión impropia que generó un *badwill*.

La Excma. Corte Suprema rechazó el recurso de casación en el fondo interpuesto por el Servicios de Impuestos Internos en contra de la sentencia dictada por la Il. Corte de Apelaciones de San Miguel, que revocó la sentencia de primera instancia en aquella parte que había desestimado la excepción de prescripción, dejando sin efecto las liquidaciones impugnadas.

El Servicio funda, en primer lugar, su recurso en la supuesta infracción a los incisos primero y segundo del artículo 200 del Código Tributario, en relación a los artículos 63, 68 y 70 del mismo cuerpo legal, toda vez que alega que en la sentencia impugnada, la determinación del plazo de prescripción se vinculó al momento de la suscripción de la escritura de cesión, en virtud de la cual se configuró la fusión impropia, de fecha 15 de noviembre de 2006, declarando la sentencia que el término para efectuar la declaración y pago del Impuesto a la Renta se habría verificado en el mes de abril de 2007, y que la obligación de certificar el pago del impuesto de las sociedades que se disolvieron por parte de la autoridad administrativa, no altera la fecha de absorción de las mismas, que se produjo con la escritura de cesión, los cual a juicio del tribunal de alzada, sería en definitiva, la circunstancia determina el inicio del cómputo del plazo de prescripción. Indica al respecto el recurrente que, si bien el contrato de cesión, en virtud del cual se produjo la fusión, es del año 2006, las disoluciones de las empresas fusionadas producen sus efectos tributarios una vez que el SII certifique el encontrarse al día sus impuestos, y que solo el 11 de enero de 2007, se informó al Servicio la disolución, por lo que el incremento patrimonial, producto del *badwill* que dio origen la fusión, se habría verificado a partir del año comercial 2007, y no el año comercial 2006, como determinó el tribunal de segunda instancia.

Denuncia asimismo la contraversión a los artículos 2, 15 y 29, todos de la LIR, en relación con el artículo 200 del Código Tributario, indicando que, en materia de reconocimiento de ingresos, la norma vigente para el período en que ocurrió la fusión impropia correspondía al del reconocimiento sobre base percibida o devengada y, al respecto, en el caso de marras, nos encontraríamos ante un contribuyente que tributa en base a rentas efectivas, determinadas según contabilidad completa y

que, no obstante que la cesión de derechos se hubiese celebrado el 15 de noviembre de 2006, adquiriendo el contribuyente el 100% de Andina Inversiones Societarias Dos Limitada, ello generó efectos cuya determinación se dan en el tiempo y pueden reconocerse, incluso, en años tributarios diversos de aquel en que se celebró el contrato, lo que constituiría una excepción de tributación bajo devengo o percepción.

La sentencia recurrida por su parte indicó que, no debe confundirse el monto que el SII acepta el cierre contable de una empresa con el momento en que se produce el incremento de patrimonio —producto del *badwill*— careciendo de relevancia si la sociedad absorbida dio o no aviso de su término de giro a la autoridad administrativa, puesto que, como se da cuenta en la escritura de cesión, la sociedad absorbente asumió la carga de pagar todo el pasivo de las cedentes. Indica asimismo que, de un análisis de los artículos 3 y 99 de la Ley de Sociedades Anónimas es posible concluir que la absorción se produce al momento de la firma de la escritura de cesión, correspondiendo asimismo ésta a la fecha del cese de actividades o del término de giro comercial, no siendo aplicable lo dispuesto en el artículo 70 del Código Tributario, puesto que dicha norma únicamente aplica al caso de una sociedad que simplemente desaparece, que no es el caso de la fusión, siendo entonces el plazo para iniciar el cómputo de plazo de prescripción, la fecha en que venció el plazo para declarar y pagar los impuestos correspondientes a la fusión de 2006, cual es abril de 2007, por lo que la pretensión de cobro del SII, realizada en el año 2011, se encontraba prescrita.

La Excma. Corte Suprema por su parte, indica que la doctrina especializada caracteriza a la fusión como una excepción a las reglas generales sobre los modos de adquirir el dominio y otros derechos reales o personales, en cuanto la transferencia opera en virtud del solo ministerio de la ley, concluyendo de esta forma que la fusión impropia, como la ocurrida en el caso de marras, se verificó por el solo ministerio de la ley con ocasión de la escritura pública de cesión, la cual fue otorgada en el año comercial 2006, de manera tal que en ese momento se produjo el aumento patrimonial con ocasión del *badwill*.

Agrega que, como a la época de los hechos no existía un tratamiento legal del *badwill*, se debe realizar un análisis de los activos que componían el patrimonio de la sociedad disuelta para analizar en qué momento el incremento patrimonial debió incorporarse en la base imponible. En el caso en concreto, el *badwill* fue ajustado en una cuenta por cobrar con una empresa no relacionada, que corresponde a un activo no monetario, señalando así el Máximo Tribunal que, al asignar el *badwill* a los activos no monetarios provenientes de la sociedad disuelta, su valor tributario se modifica, por lo que el tratamiento tributario al que queda sometido la diferencia asignada es aquel que afecta el activo no monetario al cual accede, por lo que, dada la anomia del *badwill* a la época de los hechos, el incremento patrimonial se verificó en el año comercial 2006, razón por el cual el plazo de prescripción establecido en el artículo 200 del Código Tributario, expiró el 30 de abril de 2010, razón por la cual no se advierten los errores de derecho denunciados por el Servicio.

La sentencia fue acordada con el voto en contra del Ministro Suplente Sr. Gómez.

**“Inversiones Calahondo S.A. con S.I.I. VII Dirección Regional de Talca”
Rol 38.629-2017, CS, 20/02/2020**

Materia: Facultad de tasación del Servicio de Impuestos Internos.

La Excma. Corte Suprema acogió el recurso de casación en el fondo interpuesto por el contribuyente en contra de la sentencia dictada por la Il. Corte de Apelaciones de Talca que revocó la sentencia de primer grado, que había acogido el reclamo deducido por el contribuyente, dictando al efecto la correspondiente sentencia de reemplazo.

El recurrente denuncia, en primer lugar, la falsa aplicación del artículo 4 bis del Código tributario en relación con los artículos 3 y 64 del Código Tributario y 13 del Código Civil, argumentando que la sentencia objeto del recuso incurrió en un grave error de derecho al aplicar el artículo 4 bis del Código Tributario, el cual no se encontraba vigente a la época de los hechos, que datan del año 2013, desplazando con ello la aplicación de la norma *decisoria litis* que correspondía al artículo 64, inciso sexto, del Código Tributario.

En segundo acápite, denuncia la infracción del artículo 64, inciso sexto, del Código Tributario, que, en relación con lo señalado anteriormente, es aquél al que debe otorgársele el carácter de *decisoria litis*, el cual se trata de una norma antielusiva especial, establecida para la determinación de impuestos en base al valor de enajenación de bienes raíces, que requiere de la observación de todos sus requisitos puesto que permite prescindir de los efectos jurídicos determinados por las partes en el contrato respectivo. Sostiene el recurrente que la sentencia de alzada omite observar los requisitos del inciso final del artículo 64 del Código Tributario, al indicar que éste no contendría mención alguna al procedimiento que debe seguir el SII al practicar una tasación de inmuebles.

La Excma. Corte Suprema al respecto indica en primer lugar que, la pregunta central del conflicto consiste en determinar si se dio correcta aplicación al artículo 64 del Código Tributario, es decir, si el Servicio tasó el precio asignado a la venta de dos inmuebles enajenados por la reclamante durante el año 2013 de conformidad al procedimiento contemplado en la norma señalada. En relación con lo anterior, indica que toda tasación debe ser efectuada en base a criterios objetivos y racionales, lo que se encuentra recogido en el inciso final de la norma indicada al establecer que el SII necesariamente debe considerar “*el valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares, en la localidad respectiva*”, concluyendo de esta forma, que la norma en comentario sí contiene un procedimiento objetivo para la tasación, contrariamente a lo sostenido por el tribunal de alzada.

Dispone asimismo que, de una lectura de la Resolución reclamada, se indica que los valores asignados a los inmuebles por las partes resultaban ser notoriamente inferiores a su valor comercial, pero no específica el detalle de las operaciones efectuadas para realizar los avalúos, ni cuáles fueron los inmuebles de características y ubicaciones similares utilizados como referencia, lo que, según señala el Tribunal Supremo, se reafirma con lo atestado por el Fiscalizador Tasador quien señaló en juicio que en su base de datos no habían ventas ni transacciones bancarias del mismo sector, por lo que, respecto de los inmuebles enajenados, ubicados en Curicó, se hizo

la comparación respecto del sector de Zapallar, sin dar mayores razones del porqué se eligió dicho sector.

En virtud de lo anterior, concluye que el SII no se ciñó al procedimiento contemplado expresamente en el inciso final del artículo 64 del Código Tributario, por lo que resulta claro que los jueces del grado incurrieron en un error de derecho al resolver la controversia, toda vez que al determinar que la norma en comento no contiene mención del procedimiento que debe seguir el SII para la tasación, se infringió expresamente el artículo 64 del Código Tributario, razón por la cual debe acogerse el recurso de casación en el fondo, considerando que carece de relevancia la argumentación relativa a la errónea aplicación del artículo 4 bis del Código Tributario.

**“Methanex Chile SA con S.I.I. y Dirección Regional Metropolitana Oriente”
Rol 38.023-2017, CS, 18/03/2020**

Materia: Aplicación multa artículo 97 N°11 del Código Tributario en caso de reintegros.

La Excma. Corte Suprema rechazó los recursos de casación en la forma y en el fondo interpuestos por el SII y el recurso de casación en el fondo interpuesto por el contribuyente en contra de la sentencia de alzada que confirmó la sentencia de primera instancia que a su vez acogió parcialmente el reclamo deducido por el contribuyente en contra de la Liquidación N°150, emitida por el SII.

El SII solicita que se acoja el recurso de casación en la forma, y se invalide la sentencia en aquella parte que es recurrida, dictándose separadamente una de reemplazo que resuelva revocar el fallo de primera instancia en la parte que eliminó la multa establecida en el artículo 97 N°11 del Código Tributario, denunciando un vicio de *ultra petita*, puesto que, a su juicio, la sentencia se extiende a puntos no sometidos a la decisión del tribunal, por cuanto la reclamante no hizo alusión alguna a la pertinencia de la multa que establece la Liquidación, que fue dejada sin efecto por la sentencia recurrida, afectando la sentencia el principio de congruencia al ser inconsistente lo pedido con lo otorgado, explicando que el asunto controvertido radica en determinar el efecto que produce una fusión de sociedades a nivel de PPUA, en el sentido de identificar si el FUT recibido con ocasión de la fusión es propio o ajeno, y por ende si el PPUA generado a raíz de la absorción debe ser considerado como un ingreso tributario o no para la sociedad absorbente, sin que exista referencia a la pertinencia de la multa establecida en el artículo 97 N°11 del Código Tributario.

En relación con lo anterior, la Excma. Corte Suprema señala que la judicatura del fondo, en lo que concierne a la multa del artículo 97 N°11 del Código Tributario, determinó su improcedencia, por cuanto, el sustento para no dar lugar a la reclamación y establecer la obligación de reintegrar las sumas pagadas, fue aceptar la interpretación del SII respecto de la improcedencia de la consolidación para fines tributarios de los resultados obtenidos por empresas pertenecientes a un mismo grupo. Señala de esta forma el Máximo Tribunal que, el objeto del debate se centró en determinar si la devolución solicitada y recibida por la contribuyente constituía un incremento patrimonial, lo que finalmente la sentencia estableció, de manera que

puede sostenerse que ésta no se apartó de la materia de la litis, por lo que no existe contravención alguna a la regla de congruencia entre lo debatido y lo resuelto y, por ello, el vicio de haberse fallado *ultra petita* no existe.

En cuanto al recurso de casación en el fondo, el SII sostiene que la empresa al encontrarse obligada a reintegrar las sumas indebidamente percibidas por concepto de PPUA, dicho reintegro se encuentra sancionado con la multa establecida en el artículo 97 N°11 del Código Tributario, toda vez que el reintegro de impuestos es considerado como un tributo sujeto a retención para determinar reajustes, intereses y sanciones.

La Excma. Corte Suprema señala en primer lugar que, la judicatura del fondo ha determinado que el artículo 97 N°11 del Código Tributario sanciona el retardo en enterar en arcas fiscales los impuestos de retención y recargo, y en el caso no existe tal retardo, ya que no ha existido demora en satisfacer en arcas fiscales cargas impositivas afectas a retención o recargo, sino que una discrepancia de criterios con respecto a la determinación de las sumas que podían ser objeto de recuperación como PPUA a consecuencia de la fusión. De esta manera, el Tribunal Supremo expone que la ratificación de la Liquidación emitida, con la pertinente orden de reintegro, es consecuencia de una discordia en la interpretación de diversas reglas legales, por lo que la aplicación de la multa resulta improcedente.

En cuanto al recurso de casación en el fondo interpuesto por la reclamante, se denuncia la infracción al artículo 99 de la Ley sobre Sociedades Anónimas, en relación al artículo 2 N°1, 29, 31 inciso 1° y 3° N°3, todos de la LIR. Indica la reclamante que, en el ámbito tributario, los créditos impositivos que tenía la sociedad absorbida cambiaron de titular y ahora pertenecen a la sociedad absorbente en su carácter de continuadora legal sin que tenga alguna consecuencia la circunstancia que los actos jurídicos no hayan sido celebrados por esta última sociedad, lo anterior, porque precisamente el patrimonio de la primera sociedad que desaparece se radica en su continuadora. En virtud de lo expuesto, señala que la devolución de un crédito fiscal al que la contribuyente tiene derecho no representa un incremento patrimonial por el cual deba pagar impuestos, pues es simplemente parte del patrimonio que detenta como sucesora legal de la sociedad absorbida y que adquirió por el solo ministerio de la ley.

El recurso fue rechazado, en cuanto la Excma. Corte Suprema señaló que la recurrente omitió denunciar y desarrollar la vulneración de las normas decisorias que resultaban imprescindibles para decidir el fondo del asunto.

“Servicio de Impuestos Internos (Zamora Rendich Miguel con Consejo Para La Transparencia)”

Rol 21.221-2019, CS, 06/04/2020

Materia: Los datos contenidos en el Formulario 2890 se encuentra amparados por el secreto tributario.

La Excma. Corte Suprema acogió el recurso de queja interpuesto por el Servicio de Impuestos Internos en contra de la sentencia de la Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago que rechazó la reclamación de ilegalidad deducida en contra de la decisión de

amparo, por la que el Consejo para la Transparencia acogió el acceso a la información solicitada por el contribuyente relativa a información contenida en el Formulario 2890, referente a datos de transferencia de ciertos inmuebles ubicados en determinadas áreas homogéneas y demás antecedentes detallados en la causa, ordenando al SII a entregar dicha información, lo cual fue dejado sin efecto por el Máximo Tribunal.

El SII sostiene como argumento principal de su recurso que la entrega de la información referida —datos que dicen relación con la enajenación e inscripción de inmuebles que proporcionan los Notarios y Conservadores de Bienes Raíces mediante el Formulario 2890— se encuentra amparada por las causales de secreto o reserva establecidas en los numerales 2° y 5° del artículo 21 de la Ley N°20.285 en relación con el artículo 35 del Código Tributario. En este sentido, sostiene que si el SII es compelido a entregar la información contenida en el Formulario 2890, se verían vulnerados datos personales y derechos de carácter económico o comercial de terceros, pues ello implicaría dar a conocer los montos por los cuales se enajenaron los bienes raíces, proceder que se traduce, además, en develar información tributaria, reservada y patrimonial de los dueños de los inmuebles, en cuanto se conocería el valor de transferencia de éstos, además de otra información, tales como la forma de pago, los datos de inscripción, domicilio, entre otros, afectando así la vida privada de las personas involucradas.

Indica asimismo el SII que las declaraciones susceptibles de revelar renta no son únicamente aquellas por las cuales el contribuyente declara sus impuestos, subrayando que el Formulario 2890 es una declaración obligatoria que contiene antecedentes referidos a la cuantía o fuente de las rentas de los contribuyentes, de manera que la información allí contenida está amparada por el deber de reserva.

Al informar los jueces recurridos respecto del recurso de queja señalan que desestimaron la reclamación de ilegalidad en cuanto consideraron que la información solicitada es de carácter público y de fácil acceso para cualquier persona, por lo que no reviste la naturaleza reservada. Asimismo, señalan, en lo vinculado con el Formulario 2890, que no existiría norma alguna que revista el carácter de ley de quórum calificado que otorgue a dicha declaración, o a la información contenida en ella, el carácter de reservado, de manera que constituyen antecedentes públicos.

La Excma. Corte Suprema señala por su parte que una de las finalidades del principio de reserva o secreto tributario es evitar que se pongan en evidencia tanto el patrimonio como el presupuesto de una determinada persona natural o jurídica, constituyendo un régimen de protección de la información recabada por el SII, que tiene el carácter de confidencial. Indica que la información requerida en autos dice relación con antecedentes que no solo sirven para determinar la base imponible del impuesto territorial, sino que también incide en el cálculo de la base imponible del impuesto a la renta, por lo que se trata de datos que permiten conocer la fuente y cuantía de las rentas de determinadas personas que verían afectados sus derechos por la develación de dicha información, teniendo presente además que ésta tiene relación directa con la actividad de fiscalización y recaudación propia del SII, precisamente lo que el artículo 35 del Código Tributario. En este sentido, estima que la información cuya divulgación se solicita en el caso, sí se encuentra protegida por la

causal de reserva contenida en el artículo 21 N°5 de la Ley N°20.585, en relación con lo estatuido en el artículo 35 del Código Tributario, concluyendo que lo decidido por los sentenciadores recurridos en esta materia no se ajusta a lo dispuesto en la legislación que regula la materia, circunstancia que torna ilegal la sentencia en examen.

La sentencia fue acordada con los votos en contra del Ministro señor Muñiz y del Abogado Integrante señor Barra.

**“Empresa Eléctrica de la Frontera S.A. con Servicios de Impuestos Internos”
Rol 1464-2018, CS, 16/04/2020**

Materia: Contratación de seguros de vida y complementarios de salud a trabajadores y sus familias —derecho a crédito fiscal.

La Excm. Corte Suprema rechazó recurso de casación en el fondo interpuesto por el Servicios de Impuestos Internos en contra de la sentencia dictada por la Il. Corte de Apelaciones de Puerto Montt, que a su vez confirmó la sentencia de primera instancia dictada por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Los Lagos que acogió la reclamación interpuesta por el contribuyente, dejando sin efecto las Liquidaciones emitidas.

El SII por medio de su recurso, denuncia la infracción al artículo 23, numerales 1° y 2°, de la LIVA, en relación con el artículo 19, inciso 1° del Código Civil, toda vez aduce que el reclamante tiene como giro la distribución de energía eléctrica, por lo que la contratación de seguros en beneficio de los trabajadores y sus familias, al no encontrarse relacionado con el giro o actividad económica de la empresa, no dan derecho a crédito fiscal. En virtud de lo anterior, señala que la sentencia recurrida, que consideró la procedencia del crédito fiscal por la contratación de los señalados seguros, al ser interpretada extensivamente, infringiría el principio de legalidad tributaria.

La sentencia de primera instancia por su parte, estableció que la norma que reconoce el derecho al crédito fiscal no establece una hipótesis única y directamente vinculada con el giro principal que excluya otras interpretaciones que naturalmente deberían quedar dentro de su aplicación en la medida que guarden indirectamente relación con un factor productivo necesario para el funcionamiento de la empresa, como son los trabajadores, obteniendo por medio del gasto un beneficio indirecto, como lo es en el caso la contratación de seguros, los cuales, como indica la sentencia de primera instancia, fueron contratados en forma masiva, en beneficio de la mayoría de los trabajadores y sin consideración a jerarquías, lo que, a juicio del tribunal, contribuirán en el futuro a la mejor convivencia al interior de la empresa y con ello a la mejor productividad.

El fallo de segunda instancia por su parte indica que la contratación de seguros colectivos en beneficio directo de los trabajadores y sus familias se enmarcan dentro del concepto de gastos generales, relacionados con el giro o actividad económica, ya que con éstos se busca resguardar la integridad física y psíquica de los trabajadores, quienes son un factor productivo de la empresa, y que dicha contratación contribuirá a mejorar la productividad, favoreciendo al clima laboral y a establecer los vínculos

de fidelidad con la empresa, por lo que en definitiva, en armonía con lo dispuesto en la norma, da derecho a crédito fiscal.

La Excma. Corte Suprema pronunciándose sobre el recurso señaló que, respecto del gasto por la contratación de seguro de vida y de salud complementario es indudablemente que se trata de un gasto de carácter general, relacionado con el giro o actividad del contribuyente, lo que es irrefutable conforme a la lectura atenta del N°1 del artículo 23 de la LIVS, toda vez que la norma no precisó de manera clara el sentido de la expresión “*gastos generales que digan relación con el giro o actividad del contribuyente*” por lo que permitió a los jueces de fondo considerar ajustado a derecho dicho crédito.

Respecto de la infracción al N°2 del artículo 23 de la LIVS denunciado, indica que la norma se refiere en concreto a situaciones en que claramente no se genera IVA o a situaciones totalmente desligadas de la actividad del contribuyente, no siendo el caso, por lo que rechaza asimismo el recurso en esta segunda parte.

La sentencia fue acordada con el voto en contra del Ministro Sr. Brito.

“Mutual de Seguros de Chile con Servicio de Impuestos Internos V DR Valparaíso”

RIT GR-14-00265-2018, TTA Valparaíso, 08/07/2020

Materia: Imposibilidad de aplicar el impuesto único del artículo 21 de la LIR a una corporación sin fines de lucro.

El TTA de la Región de Valparaíso acogió el reclamo interpuesto en contra de la Liquidación emitida por el SII por el cual se determinaron diferencia de impuestos por concepto de impuesto único sanción del artículo 21 de la LIR para el año tributario 2012.

En primer lugar, cabe precisar que la reclamante es una corporación de derecho privado, fundada con el objeto de estimular actos de previsión y ahorro entre el personal perteneciente a la Armada y el Ejército a través del establecimiento de seguros de vida, aceptando la incorporación, como asegurado, a personal del mundo civil, y funda su reclamación en una serie de infracciones cometidas por el SII en la emisión de la Liquidación, pudiéndose resumirse sus alegaciones en: (i) Infracción al artículo 8 bis N°3 del Código Tributario, por cuanto la Citación que antecedió a la Liquidación reclamada, amplió los periodos tributarios que inicialmente formaron parte del proceso de fiscalización que se circunscribían únicamente a los años tributarios 2016 y 2017; (ii) Prescripción de la acción fiscalizadora, toda vez que la Citación no cumplía con los requisitos legales ni jurisprudenciales para ampliar el plazo de prescripción, existiendo falta de congruencia entre la señalada Citación y la Liquidación emitida para el año tributario 2012; (iii) Errónea aplicación del artículo 21 de la LR que entró en vigencia el 01 de enero de 2013, en virtud de la ley N°20.630, por cuanto, la Liquidación se funda en la redacción del artículo 21 de la LIR vigente a partir del 1° de enero del año 2013, la que no se encontraba vigente en el periodo liquidado; (iv) Imposibilidad de aplicar el artículo 21 de la LIR a una corporación sin fines de lucro, cual es precisamente la naturaleza jurídica de la reclamante, teniendo además

en cuenta que el SII consideró aplicable dicho impuesto a la reclamante aduciendo que aun tratándose de una corporación privada sin fines de lucro debía ser considerada como una sociedad anónima; (v) Infracción a la doctrina de los actos propios y al principio de la confianza legítima, ya que el SII en notificaciones cursadas en los años 2002, 2008 y 2015 revisó la situación de la reclamante en lo referente a la no declaración del Impuestos a la Renta en virtud de la exención del IDPC de la que goza, sin que se establecieran diferencias de impuestos en dichas oportunidades; (vi) Improcedencia de la aplicación del artículo 35 de la LIR, toda vez que el SII, en la etapa de fiscalización, no solicitó antecedentes relativos al año tributario 2012, por lo que no fue posible acompañar antecedentes necesarios para determinar la RLI y establecer el IDPC que en concepto del ente fiscalizador correspondía aplicar; (vii) Errónea aplicación del 10% del capital efectivo a efectos de determinar la renta mínima imponible sobre la cual se aplicó el impuesto único sanción en virtud de lo dispuesto en el artículo 35 de la LIR, exponiendo al efecto la reclamante que el SII en su Liquidación utilizó como base el capital efectivo financiero, pero no el tributario, encontrándose así la base que la ley establece como renta mínima imponible mal calculada; (viii) Infracción a la garantía constitucional de igualdad y justicia en materia tributaria, por cuanto resultaría injusta la aplicación del impuesto único sanción establecido en el artículo 21 de la LIR, norma destinada a evitar retiros encubiertos de utilidades, lo cual no es posible tratándose de una corporación, que por su naturaleza, carece de dueños, siendo asimismo imposible que se realicen retiros o desembolsos en cantidades representativas de dinero; (ix) La exención del IDPC contemplada en el artículo 3, inciso 2° del D.L. 1092 de 1975, aplica respecto de primas de seguros contratados por civiles —los intereses o rentas producto de inversiones se encuentran exentas del IDPC; (x) Infracción al artículo 26 del Código Tributario y al principio general de buena fe, toda vez que, amparado en lo dispuesto en una serie de Oficios del SII citados en el reclamo, no le correspondería realizar declaraciones de renta ni determinar el IDPC; (xi) Improcedencia de aplicar la multa contemplada en el artículo 97 N°2 del Código Tributario a las diferencias de impuestos determinado de acuerdo al artículo 21 de la LIR, lo cual implicaría una infracción al principio *non bis in idem*.

Sin perjuicio de la multiplicidad de alegaciones hechas valer por la reclamante, el TTA de la Región de Valparaíso acogió el reclamo en contra de la Liquidación emitida por el SII para el año tributario 2012 acogiendo la alegación relativa a la imposibilidad de aplicar el artículo 21 de la LIR a una corporación sin fines de lucro, en este sentido, y después de realizar un análisis de la redacción de la señalada norma, en su redacción vigente a la época de los hechos, el Tribunal señala que dicha norma no puede aplicarse a la reclamante *“en primer lugar, porque no es un empresario individual ni una sociedad de personas, en segundo lugar, porque al ser una Corporación de derecho privado sin fines de lucro, constituida de conformidad a las disposiciones del Título XXXIII del Libro I del Código Civil, no tiene la calidad de “empresa”, entendida como una “unidad de organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos” y en tercer lugar, porque en la misma calidad jurídica no aplican a su respecto los “retiros de utilidades”, concepto que solo es aplicable a las entidades con fines de lucro, que no es el caso de la reclamante”*.

Ahora, en lo relativo a la consideración del SII que a la reclamante correspondía darle el tratamiento de sociedad anónima, siendo en consecuencia procedente la tributación establecida en el inciso 3° del artículo 21 de la LIR, el TTA considera en primer lugar, que debe tenerse en consideración que el principio de legalidad en materia tributaria constituye un límite infranqueable siendo el estricto apego a la legalidad un imperativo que obliga tanto al contribuyente, como a la autoridad impositiva y también a la sentenciadora, obligando el señalado principio a que la ley sea interpretada en su sentido estricto, por lo que si en un texto normativo el sentido de la ley está claramente expresado en su texto, debe aplicarse la letra de la ley, y dicho principio ordena que la única autoridad facultada para crear normas tributarias es el legislador, implicando una vulneración al principio de legalidad la creación de una norma tributaria con el argumento a contrario o por analogía utilizado como integrador del ordenamiento jurídico tributario.

En relación con lo anterior, la sentencia dispone que *“el impuesto del artículo 21 es un impuesto sanción que implica la aplicación de una tasa impositiva elevada ascendente al 35%, por lo que esta característica del citado impuesto, impide aplicar a su respecto un criterio interpretativo extensivo o analógico, sin perjuicio de que este tampoco resulta precedente conforme al Principio de Legalidad o reserva aplicable en materia tributaria, todo lo cual también conduce a rechazar la aplicación que de esta disposición ha efectuado el Servicio en la actuación reclamada”*.

Cabe tener presente que la sentencia dictada por el TTA de Valparaíso no fue objeto de recurso por parte del Servicio de Impuestos Internos, encontrándose firme y ejecutoriada.

**“Corp. Group Holding Inversiones Ltda con SII Dirección
de Grandes Contribuyentes”
Rol 865-2018, CS, 13/07/2020**

Materia: Calificación de contrato de promesa de compraventa como mandato.

La Excm. Corte Suprema acogió el recurso de casación en el fondo interpuesto por el contribuyente en contra de la sentencia de la Il. Corte de Apelaciones de Santiago que revocó la sentencia de primera instancia que dejó sin efecto las Liquidaciones emitidas por el SII.

El recurrente agrupa sus alegaciones en cuatro capítulos, cuales son: i) Incorrecta aplicación de los artículos 1, 5 y 41 de la Ley N°18.815, en relación con los artículos 2 N°1, 17 N°8 letra a), 18, 29 y 97, todos de la LIR, en cuanto estima que un FIP no puede actuar como mandatario, desarrollar negocios como intermediario, corredor o actuar en representación de otra parte, agregando que el Reglamento Interno del RCC Fondos de Inversión Privado (“RCC FIP”), no lo habilitaba para actuar en representación de Inversiones Conca S.A. (Conca S.A.), hoy Corp Group Holding Inversiones Limitada, de conformidad con lo dispuesto en el contrato de promesa de compraventa, por lo que al no existir tal representación, el mayor valor obtenido por la venta de acciones de Ripley Corp S.A. constituyen una utilidad para RCC FIP y no para Inversiones Conca S.A., ya que el FIP nunca pudo actuar como representante

de otra sociedad, sino que lo hizo a modo propio tanto en la compra de las acciones de Ripley Corp S.A., así como en su posterior enajenación. Asimismo indica que se infringieron los artículos 2 N°1, 17 N°8 a), 18, 29 y 97, todos de la LIR al considerar que el mayor valor por la venta de acciones no se radicó en el patrimonio del FIP, sino que en el reclamante; ii) denuncia la infracción de los artículos 1448, 1545, 1560, 1563 y 1564; 2116, 2123 y 2155, en relación con los artículos 2158, 2159 y 2160, todos del Código Civil y de los artículos 233, 234 y 235 del Código de Comercio, exponiendo la infracción de tales disposiciones al desconocer la sentencia los efectos jurídicos de los contratos denominados “Acuerdo de Intenciones”, “Promesa de Compraventa”, “Contratos de Compra” y “Contratos de Venta”, instrumentos que se complementan y de ellos fluye claramente que la intención que se tuvo al celebrarlos, fue la promesa de compra de las acciones de Ripley Corp. S.A. directamente por el reclamante o por otra entidad que el holding designará, siendo designado finalmente para la compra de las acciones RCC FIP, no siendo aplicable al caso de esta forma el artículo 1448 del Código Civil, pues RCC FIP no ejecutó nada a nombre de Conca S.A., ya que compró las acciones para sí, radicándose en él el dominio de las acciones, las que libremente enajenó con posterioridad; iii) Infracción de las normas reguladoras de la prueba, toda vez que el tribunal de alzada tuvo por acreditado un hecho que no fue probado, cual es la existencia y contenido de un contrato de mandato entre el reclamante y RCC FIP; y (iv) Infracción del artículo 59 del Código Tributario, señalando que el plazo de fiscalización del SII se encontraba vencido.

La Excma. Corte Suprema pronunciándose sobre el recurso señala, en primer término, que los Fondos de Inversión corresponden a entidades utilizadas como vehículos de inversión, sin personalidad jurídica, pero con patrimonio propio, que actúan frente a terceros celebrando actos y contratos, a través de sus representantes, que son las sociedades administradoras. Indica que, en el caso de marras, lo que el recurrente discute es la razón que tuvo la Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago para atribuir la calidad de mandatario a RCC FIP respecto de Conca S.A., concluyendo, en primer lugar, que el tribunal de alzada no infringió las normas que regulan a los FIP a la época de los hechos, toda vez que no cuestionó su origen, ni la legitimidad de sus actuaciones comerciales.

Indica que en el caso, para determinar si se trata o no de un mandato es necesario atender a la intención de las partes, indicando que examinado el contrato de promesa suscrito por Conca S.A. no hay nada que indique la existencia de un mandato, ya que no concluyen los elementos que le son propios, por lo que se concluye que las actuaciones de RCC FIP han sido a nombre propio, señalando que en el proceso no hay prueba alguna que acredite la existencia del mandato, carga que le correspondía al SII.

Concluye asimismo que, de la correcta interpretación del contrato de promesa de compraventa, se permite concluir que RCC FIP no actuó como mandataria de la reclamante, no advirtiéndose en Conca S.A. la intención de otorgar un mandato, ya que el contrato de promesa de compraventa, en su cláusula segunda, se establece que CONCA S.A. en su calidad de promitente compradora “*podrá adquirir todo o parte de las acciones directamente o a través de cualquier persona jurídica designada por éste*”, lo cual, en la práctica, se tradujo en que las acciones fueron compradas por una entidad

designada, es decir, RCC FIP, lo que no puede ser considerado como la constitución de un mandato, vulnerando el fallo recurrido el artículo 1564 del Código Civil, indicando asimismo que concluir lo contrario significaría infringir a su vez el artículo 1560 del Código Civil.

Por última señala que, la figura jurídica del caso se asemeja a dos contratos in-nominados, cuales son el contrato por persona a nombrar y el contrato por cuenta de quien corresponda, en el primer contrato el contratante que va a ser sustituido por otro es parte del contrato pudiendo designar o no a su remplazante, y en el segundo quien actúa para que se celebre el contrato es una parte formal pero no sustancial y una vez celebrado el contrato la parte incierta será determinada con independencia de la voluntad del partícipe que gestó la celebración del contrato, no pudiendo configurarse en la especie los elementos de la naturaleza del mandato como son la representación y remuneración, ni se observa una relación donde Conca S.A. confíe la gestión del negocio, razones por las cuales el recurso deducido por el contribuyente es acogido.

La sentencia fue acordada con los votos en contra de los Ministros señores Brito y Dahm.

**“Seguros Vida Security Previsión S.A./Servicio de Impuestos Internos
Dirección Regional Acum. Ing. Corte 4378, 4393, 4535, 4540 Y 4549
todos del año 2019.-”
Rol 4376-2019, ICA Santiago, 31/07/2020**

Materia: Tributación de seguros de vida con ahorro o con cuenta única de inversión.

La Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago rechazó los recursos de protección interpuestos por un conjunto de Compañías de Seguros contra el Servicio de Impuestos Internos, en relación a una supuesta infracción a las garantías constitucionales, por medio de la Circular N°58 del año 2018, que publicó el Suplemento Normativo año 2019, el que, a juicio de los recurrentes, incluye un relevante cambio de criterio en relación con la tributación de seguros de vida con ahorro o con cuenta única de inversión que, hasta esa fecha, según señalan, no constituían rentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 17 N° 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, incorporando de esta forma el Suplemento Tributario año 2019 un nuevo hecho gravado.

Según exponen, el cambio de criterio contenido en el Suplemento Normativo consisten en que en la operación renta del año tributario 2019 deberá darse el siguiente tratamiento tributario a los “seguros de vida con ahorro”: (i) Estarán afectos a tributación, generado renta afecta al Impuesto de Primera Categoría e Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional; (ii) Corresponderá a las Compañías de Seguros determinar las rentas que originen tales seguros; (iii) Corresponderá a la aseguradoras informar al Servicio de Impuestos Internos de dichas rentas mediante la Declaración Jurada N°1890, debiendo emitir un certificado para cada beneficiario, consignando las rentas respectivas; y (iv) Las aseguradoras tendrán la obligación de retención. Lo anterior, señalan los recurrentes, se opone al texto expreso del N°3

del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, así como a la interpretación que, con anterioridad, el propio Servicio de Impuestos Internos había realizado sobre esta materia, estableciendo en contra de las Compañías de Seguros las obligaciones referidas, que solo pueden ser establecidas por ley, y que interfieren gravemente con el desarrollo de su actividad económica, exponiendo su patrimonio a ingentes perjuicios, vulnerando las garantías constitucionales contenidas en el artículo 19 N°21 y N°24 de la Constitución Política de la República.

Afirman asimismo que, el cambio de criterio indicado fue instaurado sin el trámite previo y necesario de consulta pública, por lo que se ha incurrido en una conducta ilegal, al infringir el artículo 6 letra A) N°1 del Código Tributario. Por otro lado, se denuncia la infracción al artículo 3 inciso 1° del Código Tributario, toda vez que, el Servicio de Impuestos Internos ha conferido efecto retroactivo al Suplemento Tributario año 2019 al exigirle a las Compañías de Seguros que determinen, informen y retengan el impuesto que correspondería pagar por los rescates totales o parciales efectuados durante el año 2018. Lo anterior, trae consigo una afectación al derecho a la propiedad consagrado en el artículo 19 N°24 de la Constitución Política de la República, toda vez que, al ser codeudoras solidarias, existe el riesgo inminente que tengan que responder con su propio patrimonio al pago del impuesto dado que se vieron impedidos de retener los impuestos de conformidad lo dispone el Suplemento Tributario.

Por su parte, el Servicio de Impuestos Internos señala que no existen acciones u omisiones que sean ilegales o arbitrarias, toda vez que, en primer lugar, las interpretaciones de dicho Servicio no son obligatorias para los contribuyentes, por lo que no pueden amagar y/o vulnerar garantías constitucionales, ya que, las instrucciones dan cuenta de los criterios que el Servicio utilizará en la fiscalización del cumplimiento de la obligación tributaria y los actos en razón de los cuales se determinen diferencias de impuestos, siendo dicha interpretación únicamente obligatoria para los funcionarios del Servicio. En cuanto a la falta de consulta pública, indica que, no se está ante un cambio de criterio, sino que se busca dar operatividad a uno ya instaurado, mediante los Oficios N°2059 de 2001; N°944 de 2006; N°98 de 2010; y N°1535 de 2017. Asimismo, indica que ya en el Suplemento Tributario año 2018, contenido en la Circular N°60 de 2017, se indicaba que los aumentos de patrimonio derivados de seguros de vida con ahorro o con cuenta única de inversión constituían rentas, incremento patrimonial que por lo demás, no se encontraría expresamente considerado en el inciso 1° del N°3 del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Por su parte, la Il. Corte de Apelaciones, en relación con la supuesta infracción al artículo 17 N°3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, indica que el Director del Servicio, en ejercicio de su facultad de interpretación, concluyó que el señalado precepto únicamente se refiere a los seguros de vida propiamente tales o puros y simples, sin extenderse a aquellos que conlleven un componente adicional, por lo que dicha interpretación no es ilegal ni arbitraria al discernir acerca del tratamiento tributario de contratos de seguros de vida y de instrumentos adicionales a ellos.

En relación con el reproche de ilegalidad relativa a la falta de consulta pública, la Corte indica que se debe considerar en primer lugar si en la Circular N°58 de 2018

efectivamente existía un cambio de criterio o no, cuestión que desestima basada en lo señalado por el Servicio respecto de la Circular N°60 de 2017, y cómo a partir de lo dispuesto en el Suplemento Tributario 2018, representantes de las Aseguradoras de Chile, se reunieron con personeros del Servicio, requiriendo y reiterando un pronunciamiento acerca de la interpretación del artículo 17 N°3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta contenida en la Circular N°60, concluyendo que la tributación de seguros de vida con componente de ahorro o de inversión, no nace con la Circular N°58 de 2018.

Desestima asimismo la Iltma. Corte de Apelaciones la infracción al principio de legalidad denunciado, en relación con la supuesta creación de un nuevo tributo, toda vez que el artículo 17 N°3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta es una norma de excepción, que debe ser interpretada restrictivamente, indicado que las adiciones al seguro de vida de componentes que lo excedan, como en el caso, el retiro total o parcial e interés o rentabilidad que conllevan, con cargo al ahorro o inversión subyacente, no es una suma que se perciba con ocasión del cumplimiento del seguro de vida, sino que una renta gravada porque representa el rédito de una inversión en instrumentos financieros no supeditada su disponibilidad a la ocurrencia del siniestro.

En relación con la supuesta aplicación retroactiva de la Circular N°58 alegada por los recurrentes, y la concurrencia del derecho establecido en el artículo 26 del Código Tributario, la Iltma. Corte de Apelaciones estima que la interpretación contenida en dicha Circular reitera los lineamientos generales de la Circular N°60 de 2017, y de varios otros pronunciamientos, que indican que los intereses y rentabilidades originadas a partir del componente ahorro o inversión, rescatadas total o parcialmente, como constitutivas de renta, por lo que no es posible a las personas naturales asilarse en dicha normativa y menos declararse por esta vía la aplicación del artículo 26 del Código Tributario. Indica que, para las Compañías de Seguros, al no tener el carácter de contribuyentes de este tributo, tampoco cabe la aplicación de la norma, aun cuando estén solidariamente obligadas a solucionarlo, lo que no muta su condición frente al pago del referido impuesto.

En lo concerniente a la obligación de las Compañías de Seguro de retener, informar y certificar las rentas y respectivos impuestos, indica que dichos deberes existían con anterioridad a la emisión de la Circular N°58, citando al efecto los artículos 73 y 83 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, fuente, en definitiva, a juicio del sentenciador, de las obligaciones indicadas.

Por último, en lo que dice relación con la vulneración de las garantías constitucionales denunciadas, la Iltma. Corte de Apelaciones indica que no puede prosperar ninguna de ellas, toda vez que, en relación con la igualdad ante la ley no hay afectación, pues la tributación de los seguros de vida con ahorro o cuenta única de inversión, para todos los contratantes y oferentes, se sujeta a unas mismas reglas, señala asimismo que no existe afectación al artículo 19 N°21 de la Carta Fundamental, ya que la Circular N°58 solo contiene directrices para el proceso de operación renta del año 2019 que no interfiere en el desarrollo de una actividad económica ni altera el régimen de tributación de las Compañías ni de los contratantes. Por su parte, en cuanto al derecho contemplado en el N°22 del artículo 19 del texto constitucional no

aparece que se imponga a las aseguradoras más obligaciones que las expresamente contempladas en la ley ni que se cree un nuevo hecho gravado, asimismo, considera que no existe afectación al derecho de propiedad pues simplemente se trata de la aplicación de la ley tributaria a hechos gravados.

La sentencia fue objeto de 3 recursos de apelación, los cuales se tuvieron por interpuestos con fecha 11 de agosto de 2020, concediéndose y elevándose los autos y antecedentes a la Excm. Corte Suprema para su conocimiento y resolución.

**“Sociedad Inmobil. E Invers. Lago Villarrica Ltda.
con Servicio de Impuestos Internos V D.R. Valparaíso”
Rol 33-2020, ICA Valparaíso, 09/10/2020**

Materia: Interrupción del plazo para reclamar judicialmente por la solicitud de revisión realizada al amparo del artículo 6 letra a) del Código Tributario.

La Iltma. Corte de Apelaciones de Valparaíso acogió el recurso de apelación interpuesto por el contribuyente en contra de la sentencia dictada por el TTA de Valparaíso que acogió el incidente de extemporaneidad promovido por el SII, declarando que se rechaza dicho incidente, debiendo el tribunal de primera instancia dictar la resolución que en derecho corresponda, dando curso progresivo a los autos.

El tribunal de alzada dispone que la reclamante solicitó, dentro del plazo para reclamar jurisdiccionalmente las Liquidaciones emitidas por el SII, su revisión administrativa, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6 letra b) del Código Tributario, norma que, a juicio del tribunal de alzada, no indica si dicha solicitud suspende o interrumpe el plazo para interponer el reclamo ante el TTA correspondiente, sin perjuicio que, según señala, el artículo 54 de la Ley N°19.880 dispone que “*planteada la reclamación se interrumpirá el plazo para ejercer la acción jurisdiccional (...)*”, estableciendo la sentencia que dicha norma resulta aplicable al caso, aduciendo asimismo que el inciso 2° del artículo 1° de la Ley de Procedimiento Administrativo establece que dicho cuerpo legal “*se aplicará con carácter supletorio*”, concluyendo de esta forma que, no existiendo norma especial en el Código Tributario que regule la materia, ya que el artículo 123 bis regula únicamente la suspensión del plazo con ocasión de la interposición del recurso de reposición administrativo voluntario, resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 54 de la Ley N°19.880.

De esta forma, en virtud de lo expuesto anteriormente, la Iltma. Corte de Apelaciones de Valparaíso concluye que, por la solicitud de revisión administrativa realizada por la reclamante al SII al amparo de lo dispuesto en el artículo 6 letra b) del Código Tributario, en el caso operó la interrupción del plazo para reclamar judicialmente las Liquidaciones, por lo que considera que el reclamante interpuso su reclamación tributaria ante el TTA dentro de plazo legal.