CORTE SUPREMA DE CHILE

Rol N° 9141-2009 - 13 de julio de 2012

Santiago, trece de julio del año dos mil doce.

En cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 786 del Código de Procedimiento Civil se dicta la siguiente sentencia de reemplazo.

Vistos:

Se reproduce la sentencia en alzada.

Y se tiene además presente:

Primero: Que la sociedad Forestal Arauco S.A. dedujo reclamo en contra de la Liquidación N° 3.350, de 13 de octubre de 2000, por la que se determinaron diferencias por concepto de Impuesto de Primera Categoría, año tributario 2000, por la suma reajustada de $41.823.952.- que, con los reajustes, intereses y multas ascendía a $51.025.221 al 13 de octubre de 2000.

Segundo: Que el origen de la suma cobrada radica en que la sociedad reclamante recuperó pagos provisionales mensuales por absorción de pérdida tributaria con utilidades provenientes de otras empresas (específicamente dividendos percibidos de la sociedad Bosques Arauco S.A.) que se afectaron con impuesto de Primera Categoría, lo que en concepto del Servicio de Impuestos Internos constituye un incremento de patrimonio conforme lo dispone el artículo 2 N° 1 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Tercero: Que para una mejor comprensión del asunto ha de tenerse presente que la sociedad reclamante en su oportunidad presentó la declaración de renta correspondiente al año tributario 2000 y posteriormente se le notificó por el Servicio de Impuestos Internos la Citación N° 490-6 de fecha 3 de julio de 2000, para que rectificara, aclarara o confirmara su declaración por diferencia en el monto del crédito por pago provisional por Impuesto de Primera Categoría de utilidades absorbidas, solicitado devolver. La sociedad en respuesta a la citación adujo que el impuesto de Primera Categoría que recuperó como pago provisional mensual, pagado por utilidades que han sido absorbidas por pérdida tributaria, constituía para ella un ingreso no tributable.

El Servicio de Impuestos Internos estimó que el argumento dado no desvirtuaba la partida cuestionada y procedió a practicar la Liquidación N° 3350 en consideración a que el remanente de impuesto devuelto ascendió a $317.062.770 en circunstancias que correspondía devolver sólo $276.620.645, por lo que se dispuso el reintegro por parte de la sociedad de $40.442.125, suma que fue incrementada con intereses, reajustes y una multa por $6.691.832 de conformidad esta última con lo dispuesto en el artículo 97 N° 11 del

Código Tributario.

Cuarto: Que ha de considerarse que la Sociedad Forestal Arauco S.A., según ella misma ha indicado en su escrito de apelación a fojas 295 parte final, hizo uso del derecho que le confiere el artículo 24 inciso 3° en relación con los artículos 124 inciso 3° y 57 del Código Tributario, solicitando en su oportunidad el giro de la cantidad liquidada para proceder al entero en arcas fiscales de la suma que se le cobraba.

Quinto: Que en lo que dice relación al tema de la multa impuesta a la sociedad, cabe consignar que según puede advertirse de las partidas de la Liquidación N° 3350 de 13 de octubre de 2000, se aplicó una multa a la sociedad Forestal Arauco S.A. ascendente a $6.691.832 por infracción al artículo 97 N° 11 del Código Tributario. Dicho precepto sanciona "El retardo en enterar en Tesorería impuestos sujetos a retención o recargo, con multa de un diez por ciento de los impuestos adeudados. La multa indicada se aumentará en un dos por ciento por cada mes o fracción de mes de retardo, no pudiendo exceder el total de ella del treinta por ciento de los impuestos adeudados.

En los casos en que la omisión de la declaración en todo o en parte de los impuestos que se encuentren retenidos o recargados haya sido detectada por el Servicio en procesos de fiscalización, la multa prevista en este número y su límite máximo, serán de veinte y sesenta por ciento, respectivamente".

Sexto: Que según se asentó en los fundamentos anteriores de este fallo, con motivo de la operación renta año tributario 2000 el Servicio de Impuestos Internos revisó la declaración de impuestos presentada por la sociedad reclamante en dicho período, con el fin de verificar la correcta determinación del pago provisional generado por absorción de utilidades, detectándose diferencias, las que fueron puestas en conocimiento de la sociedad mediante la Citación N° 490-6 practicándose la Liquidación N° 3.350 de 13 de diciembre de 2000. La sociedad, dentro del plazo para reclamar, solicitó el giro de las sumas liquidadas, efectuando el respectivo pago. Lo anterior demuestra que el tipo infraccional por el que se la ha sancionado no obedece a la situación ocurrida en autos, pues no ha habido un retardo en enterar en arcas fiscales tributos sujetos a retención o recargo, sino que una discrepancia de criterios en orden a la determinación de las sumas que debían ser objeto de recuperación como pago provisional, como consecuencia de los dividendos percibidos por la reclamante provenientes de otra sociedad, por lo que la aplicación de la multa resulta improcedente y debe ser dejada sin efecto.

Séptimo: Que el segundo aspecto a dilucidar es el monto del impuesto de Primera Categoría que se tiene derecho a recuperar como pago provisional, producto de absorción de utilidades por la existencia de pérdidas. Sobre el particular, el artículo 31 N° 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta dispone en lo pertinente que: "En el caso que las pérdidas absorban total

o parcialmente las utilidades no retiradas o distribuidas, el impuesto de Primera Categoría pagado sobre dichas utilidades se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida".

Octavo: Que para los efectos de aplicar la norma antes citada, corresponde definir las normas de interpretación de la ley que es pertinente aplicar a la decisión del asunto controvertido.

Que en esta materia cabe considerar que en el artículo 19 N° 20 de la Constitución Política de la República se consagra el denominado principio de legalidad de los tributos, "el cual se satisface en la medida en que sea la ley, y solo ésta, la que establezca los elementos esenciales del tributo. Es decir, que el contribuyente sepa a través de la ley qué hechos serán o no gravados, cuáles serán los requisitos del hecho gravado, cuál será la base imponible y la forma de determinarla, la tasa o monto a pagar y quien será el sujeto pasivo del impuesto". (Arturo Fermandois, Derecho Constitucional Económico, tomo II, página 156).

Noveno: Que "interpretar una ley es fijar su verdadero sentido y su alcance" (Luis Claro Solar, Explicaciones del Derecho Civil Chileno y Comparado, De las Personas, Voluman I, Capítulo VI, año 1978, Editorial Jurídica de Chile). "Es tradicional en la teoría de la interpretación, la referencia a Savigny, que identificó los cuatro elementos que sirven de base a los criterios de interpretación, y advirtió que, todos ellos, antes de constituir distintas clases de interpretación, debían ser conjugados en el camino recorrido por el intérprete. Ellos son 1) elemento gramatical, referido al conocimiento de las palabras y al lenguaje jurídico; 2) elemento lógico, relativo a la articulación de las reglas lógicas que configuran el pensamiento; 3) elemento histórico, determinante de la identificación del cambio introducido en el derecho vigente al tiempo de la sanción de la ley que se interpreta, y 4) elemento sistemático, como factor de unidad e integración de normas e instituciones dentro del derecho". (Horacio A. García Belsunce, Tratado de Tributación, Tomo I, Página 423).

Décimo: Que el artículo 2 del Código Tributario ordena aplicar en forma supletoria la legislación común en las materias no reguladas en ese cuerpo legal, por lo que se aplican en materia tributaria las normas de interpretación de la ley contenidas en los artículos 19 a 24 del Código Civil.

Undécimo: Que cabe entonces establecer conforme a lo expuesto en los fundamentos anteriores si la recuperación por parte de la Sociedad reclamante del impuesto de Primera Categoría pagado por Bosques Arauco S.A., originada en la absorción de pérdidas de la primera con los dividendos recibidos de la segunda, constituye una "renta" para ella según lo establecido al efecto en el N° 1 del artículo 2 de la Ley de la Renta. La última parte de la definición legal de renta entiende por tal "todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o

denominación". En esta parte la definición de "renta" de nuestra ley hace suya la doctrina tributaria del "rédito-incremento patrimonial" conforme a la cual la renta está representada por la riqueza que acrecienta el patrimonio del contribuyente en un determinado período de tiempo, con prescindencia de que este aumento patrimonial derive de una fuente permanente u ocasional, o que provenga de una fuente productiva o de una mera liberalidad. La doctrina del "rédito-incremento patrimonial" involucra el concepto extensivo de renta" (Manual de Derecho Tributario, El impuesto a la Renta Parte General, Patricio Figueroa Velasco, Editorial jurídica de Chile).

Del amplio concepto de incremento patrimonial contenido en el N° 1 del artículo 2° de la Ley de la Renta no puede sino concluirse que las cantidades que la reclamante percibió correspondientes al impuesto de Primera Categoría pagado por otro contribuyente (que genera la utilidad y la distribuye como dividendos) son un incremento patrimonial para ésta, toda vez que por no haber efectuado el desembolso la suma recuperada incrementa su activo.

Duodécimo: Que la apelante sostiene que la recuperación del impuesto de Primera Categoría por utilidades absorbidas no puede representar un incremento patrimonial por el cual se deban pagar impuestos, porque al distribuirse estas utilidades vía dividendos a los contribuyentes del impuesto Global Complementario o Adicional serán recibidas por éstos sin derecho al crédito proveniente del impuesto de Primera Categoría, resultando así obligados al pago del impuesto que se adeude, razón por la cual constituye una postergación del impuesto y no un incremento patrimonial.

Décimo tercero: Conforme a lo razonado en el fundamento undécimo, la recuperación del impuesto de Primera Categoría a que reiteradamente se ha aludido constituye para la apelante un incremento de patrimonio y en tal carácter una renta para los efectos de lo establecido en el artículo 2° N° 1 de la Ley del ramo.

Dicha recuperación entonces es el hecho previsto por la Ley para que nazca la obligación tributaria, en virtud de la cual la apelante debe pagar el impuesto que grava a esta renta, conforme lo dispuesto en los artículos 1° y 2° de la Ley de la Renta.

"En materia tributaria, el hecho imponible, como categoría normativa, describe una circunstancia que puede producirse o no producirse en la realidad, por lo tanto es hipotético. Si efectivamente tal hecho se realizara, estará sometido a dos tipos diferentes de efectos: uno, el que los sujetos han deseado al concretarlo en la práctica y que derivan de las condiciones jurídicas del suceso y otro, el que la ley impositiva ha querido, es decir, la imposición del hecho concreto y que, seguramente, no habrá estado en el ánimo de los sujetos. Al derecho tributario, obviamente, sólo le incumben los efectos del segundo tipo, pues los del primero son de interés a otras ramas del derecho".

"De la misma manera que en otras ramas jurídicas, en el derecho tributario sustancial la

obligación implica una relación personal entre un sujeto activo (acreedor) y un sujeto pasivo (deudor). En las relaciones jurídicas tributarias el sujeto activo de la obligación es el Estado (Nacional, provincial o municipal), es decir, la autoridad facultada a ejercer el poder fiscal. El sujeto pasivo es a quien la ley obliga al pago del tributo, o al cumplimiento de obligaciones de hacer" (Soler, Osvaldo H., "Tratado de Derecho Tributario", cuarta Edición, Editorial La Ley, Buenos Aires, Argentina, páginas 305, 306, 330 y 331).

Cabe colegir de lo expuesto que verificándose el hecho gravado y siendo sujeto pasivo del impuesto la reclamante, no cabe considerar el argumento que sólo se trataría de una postergación de impuestos respecto de ella, y que los sujetos pasivos del mismo serían los contribuyentes de impuesto Global Complementario o de Impuesto Adicional que
percibieran por la vía de distribución de dividendos las sumas representativas de la recuperación de impuesto de Primera Categoría, ya que carecerían del derecho a crédito a su respecto.

Sin perjuicio de los efectos que se produzcan a nivel de los impuestos personales de los accionistas de una S.A., la contribuyente se encuentra obligada al pago del impuesto establecido en la ley cuando se verifica el hecho imponible, incremento de patrimonio, que ésta contempla.

Décimo cuarto: Que el apelante expresa que en el fallo apelado no se resuelve el asunto controvertido porque el sentenciador no se pronuncia acerca de la aplicación del artículo 39 N° 1 de la Ley de la Renta.

Sin perjuicio de que la referida omisión la aduce como una causal de fundamentación de recurso de casación en la forma, que no es procedente en contra del fallo del Director Regional, el razonamiento se funda en la norma citada y en lo dispuesto en el artículo 33 N° 1 letra g) también de la Ley de la Renta, concluyendo que no es permitida la doble tributación de una renta con un impuesto de naturaleza semejante.

Conforme al concepto de incremento patrimonial, que no distingue acerca de la naturaleza, origen o denominación del beneficio, en el fallo recurrido no se incurre en el error que le atribuye el apelante y no obstante que las sumas recuperadas hayan correspondido al pago de un impuesto, dicho pago no lo efectuó la reclamante sino que un tercero, razón por la cual, cuando dicho monto es devuelto por el Servicio de Impuestos Internos, se incrementa el patrimonio de la receptora.

Décimo quinto: Que así, la sentencia impugnada acierta al estimar que el impuesto recuperado como pago provisional y correspondiente al que en su oportunidad pagó la empresa distribuidora de utilidades, por las utilidades que ella generó, constituye renta para la sociedad receptora de tal beneficio.

Décimo sexto: Que finalmente deben desecharse los planteamientos de la contribuyente en el sentido que la liquidación impugnada carece de fundamentación, pues de la lectura de sus antecedentes cuya copia se agregó a fojas 21 se explica claramente el argumento de los fiscalizadores para proceder a la liquidación, tanto es así que ha permitido a la reclamante poder ejercer oportunamente su derecho de defensa.

Por estas consideraciones y lo dispuesto en el artículo 186 del Código de Procedimiento Civil, se revoca la sentencia apelada de once de abril de dos mil ocho, escrita a fojas 237 sólo en la parte que rechaza el reclamo que dice relación con la imposición de multa y en su lugar se decide que se deja sin efecto la multa impuesta a la sociedad reclamante por infracción al artículo 97 N° 11 del Código Tributario, ascendente al 13 de octubre de 2000 a $6.691.832 la que deberá ser restituida a la sociedad previa comprobación de su pago, debidamente reajustada de acuerdo con el porcentaje de variación experimentado por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior al de su pago y el último día del mes en que se proceda a su devolución.

Se confirma en lo demás apelado la referida sentencia.

Acordada la parte que ha sido confirmada con los votos en contra del Ministros señor Carreño y del Abogado Integrante señor Prieto, quienes fueron de opinión de revocar íntegramente la sentencia y en su lugar acoger el reclamo de la sociedad Forestal Arauco S.A. en virtud de los siguientes argumentos:

1°) Que en concepto de los disidentes el tratamiento tributario que ha dado la sentencia impugnada al monto recuperado como pago provisional, en el caso de estas sociedades filiales, vulnera el artículo 31 de la Ley de la Renta, al interpretar erróneamente que la recuperación sería una mayor renta para la empresa que percibió la utilidad y, por tanto, afecta al impuesto de primera categoría, en circunstancias que no existe tal mayor renta por no existir incremento patrimonial en los términos del artículo 2 N° 1 de la Ley de la Renta, ya que tal recuperación constituye la compensación de un detrimento patrimonial sufrido por el pago de un impuesto sobre una utilidad que dejó de existir como tal.

2°) Que de lo anterior se sigue que la interpretación sostenida en el fallo impugnado conduce a una doble tributación, que por cierto no establece la ley. El impuesto pagado por la empresa que repartió utilidades implicó una disminución de patrimonio que se compensa exactamente con el incremento que obtiene en la recuperación que hace la empresa que recibe la utilidad.

Regístrese y devuélvase.

Redacción a cargo de la Ministro señora Sandoval y de la disidencia sus autores.

Rol N° 9141-2009.

Pronunciado por la Tercera Sala de esta Corte Suprema, Integrada por los Ministros Sr. Héctor Carreño S., Sr. Pedro Pierry A., Sra. Sonia Araneda B., Sra. María Eugenia Sandoval G. y el Abogado Integrante Sr. Alfredo Prieto B. No firman, no obstante haber concurrido a la vista y al acuerdo de la causa, la Ministro señora Araneda por haber cesado en sus funciones y el Abogado Integrante señor Prieto por estar ausente. Santiago, 13 de julio de 2012.

Autoriza la Ministra de Fe de la Excma. Corte Suprema.

En Santiago, a trece de julio de dos mil doce, notifiqué en Secretaria por el Estado Diario la resolución precedente.

Copia no oficial generada por Diario Constitucional a partir del Buscador de Jurisprudencia del Poder Judicial de Chile (juris.pjud.cl).