

REVISTA DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES

AÑO XXIX — OCTUBRE - DICIEMBRE DE 1961 — Nº 118

DIRECTOR: ORLANDO TAPIA SUAREZ

DIRECTOR SUPLENTE: CARLOS PECCHI CROCE

CONSEJO CONSULTIVO:

HUMBERTO ENRIQUEZ FRODDEN
ALEJANDRO VARELA SANTA MARIA
JUAN BIANCHI BIANCHI
QUINTILIANO MONSALVE JARA
MARIO CERDA MEDINA
ESTEBAN ITURRA PACHECO

★ ★ ★

★ ★ ★

IMPRENTA UNIVERSIDAD DE CONCEPCION — (CHILE)

JURISPRUDENCIA

CORTE DE APELACIONES DE CONCEPCION

SUSANA MASSOC FREGEVU
CON IMPUESTOS INTERNOS

RECLAMACION DE IMPUESTO

Apelación de la sentencia definitiva

IMPUESTO ADICIONAL — RENTA BRUTA — RENTA IMPONIBLE — RENTA PRESUNTA DE PROPIEDADES — PERSONA NATURAL — PERSONA JURIDICA — BIENES RAICES DE DOMINIO DE SOCIEDAD — DEDUCCION O REBAJA — GASTOS ORDINARIOS Y NECESARIOS — TERCERA CATEGORIA

DOCTRINA.— El impuesto adicional que grava, en ciertos casos, a las personas naturales de nacionalidad chilena (artículo 53, b), Ley de Impuesto a la Renta), se calcula considerando únicamente "el conjunto de rentas imponibles de las distintas categorías" que dicha persona haya recibido o devengado, o, se presume que lo haya hecho.

El impuesto adicional que grava, en los casos indicados en el artículo 53, letra a) de la misma ley, a empresas constituidas fuera del país, en los casos que allí se indican, tiene una base más amplia, pues se calcula sobre "las utilidades o renta de todos los negocios o inversiones que realicen o tengan en Chile".

Como consecuencia de lo dicho, no es posible considerar, como suma afecta a impuesto adicional, que grava a una persona natural chilena, aquellos ingresos que, formando parte de la renta bruta, de una actividad afecta a tercera o cuarta categoría, y en que tenga interés dicha persona, hayan sido objeto de una deducción con arreglo a lo establecido en el artículo 17, o también en el artículo 26, ambos de la Ley de Impuesto a la Renta.

Así, por ejemplo, si un chileno afecto a impuesto adicional, es socio de una sociedad de personas, dueña a su vez de un inmueble, destinado en su totalidad al giro de la empresa, re- de la sociedad, figuran ingresos

sulta que: a) en la renta bruta obtenidos gracias a la colaboración, en el proceso productor, del inmueble de dominio de la sociedad; b) pero, el destinar este inmueble al proceso productor significa no incurrir en egresos, pero sí incurrir en costos de aquellos llamados implícitos, o no pagados; c) y el artículo 26 citado (con un criterio distinto del señalado en el artículo 18), permite se rebaje de la renta una suma equivalente al 7% del avalúo de la parte de la propiedad destinada al giro de la empresa; d) con lo cual, en la llamada "renta imponible" (o quizás mejor, en la "renta neta imponible") no queda incluida la suma equivalente a la rentabilidad que obtiene la empresa por explotación del inmueble; e) pero, sin embargo, entre los dineros que los socios pueden retirar, como "utilidad", sí figuran esos dineros que, para el socio, por un vacío de la ley tributaria, pasan a constituir simples "ingresos", pero no renta, en sentido tributario. Se produce así una situación injusta, que el fallo que la Dirección trató de remediar; criterio de la Corte, aplicando el tenor literal de la ley, concluyó no era posible mantener.

Se observa, sin embargo, que la Dirección no empleó como argumento legal, la circunstancia de que, si se estimara que la expresión "renta imponible" está definida por el legislador en el artículo 17 de la Ley de Impuesto a la Renta; y que,

para pasar el concepto de Renta Bruta al de Renta Imponible sólo procedería entonces la deducción del artículo 17, mas no la del artículo 26, estaría equivocada la Corte de Concepción, y ajustado a derecho —aunque por otras razones—, el fallo de la Dirección.

SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA

Santiago, veintiuno de julio de mil novecientos sesenta y uno.
Nº 3016.

Vistos:

Doña Susana Massoc Fregevú, domiciliada en Francia, representada por su hermano don Francisco Massoc Fregevú, formula reclamación en contra de las liquidaciones N.ºs 742 a 745, de 8 de julio de 1960, practicadas por la Administración de la IX Zona, Concepción y que la determinaron impuestos de renta adicional ascendente a la suma de \$ 129.429.

Funda el recurso manifestando que las liquidaciones impugnadas consideran como renta de su representado una estimación del 10, 20% (su cuota de participación en la Sociedad Massoc y Cía. Ltda.) sobre el 7% del avalúo de las propiedades de la firma en referencia, en circunstancias que el artículo 54 de la Ley de la renta que determina cómo se calcula la renta imponible del contribuyente afecto al impuesto adicional, prescribe que se sumen las rentas de las distintas categorías, refiriéndose obviamente a las recibidas o devengadas por el

RECLAMACION DE IMPUESTO

101

contribuyente mismo, pero no las percibidas por una persona distinta, como lo sería la sociedad a que ésta pertenece.

Con lo expuesto y CONSIDERANDO:

1º) Que respecto de los fundamentos invocados por el contribuyente es necesario tener presente, que el artículo 7º, inciso 1º, de la Ley Nº 8419, sobre Impuesto a la Renta, dispone:

"Para los efectos del Impuesto Global Complementario y Adicional, en su caso, se presume que la renta imponible de la propiedad raíz es el siete por ciento (7%) del avalúo de ella, practicado en conformidad a la Ley sobre Impuesto Territorial y modificaciones posteriores, sin perjuicio de las deducciones que autoriza el artículo 50 de la presente ley. Esta renta imponible será del diez por ciento (10%) del avalúo respecto de la propiedad agrícola".

2º) Que la referida presunción es de derecho y no hace distinciones si el mueble o predio pertenece a personas naturales o jurídicas, o si la renta efectiva es superior o inferior a la fijada por dicha disposición, aún cuando el bien raíz no produzca ingreso alguno;

3º) Que, por otra parte, los artículos 48, 49 y 54 del mismo cuerpo legal establecen que el Impuesto Global Complementario y Adicional se aplica sobre la renta imponible total de las distintas categorías correspondientes a las personas naturales;

4º) Que si bien es cierto que los referidos impuestos se aplican y pagan anualmente sobre la renta imponible de toda persona natural, no lo es menos que la persona jurídica denominada "Massoc y Compañía Limitada" distribuye sus beneficios entre las personas que la forman; y sería incongruente con el espíritu y fines de la ley, que quedarán al margen de la tributación las rentas de bienes raíces cuando una persona natural las devenga o perciba a través de una sociedad de personas;

5º) Que en consecuencia la renta presunta de los bienes raíces pertenecientes a la Sociedad "Massoc y Compañía Limitada", ha debido declararse para los efectos del pago del impuesto adicional, por las personas naturales que la integran, en la proporción que a cada uno corresponda de acuerdo con el contrato social;

6º) Que a mayor abundamiento entre las disposiciones especiales que reglan el impuesto cedular de tercera categoría, figura la del artículo 26 de la Ley de la Renta que dispone que las personas afectas al impuesto de esta categoría tendrán derecho a que se les descuenta de la renta imponible una suma igual al 7% del avalúo fiscal de la parte de sus propiedades raíces destinadas exclusivamente al giro del negocio de la presente categoría.

7º) Que en términos generales, para determinar la renta

imponible de un contribuyente afecto a tercera categoría es necesario deducir o rebajar de su renta bruta, —entre otros gastos—, los "ordinarios y necesarios" para producir dicha renta bruta, entre los cuales se cuenta, en primero y principal lugar, el precio de arrendamiento del inmueble ocupado por la industria o comercio del contribuyente y que éste desembolsa en favor de un tercero, el arrendador;

8º) Que, por consiguiente, esta deducción o rebaja, representativa de precio de arrendamiento, por ser gasto ordinario y necesario, no resulta afecto al impuesto cedular de tercera categoría;

9º) Que, en consecuencia, comparando la situación del contribuyente que no es dueño del inmueble ocupado por su industria o comercio con la del que lo es, resulta que el primero para a un tercero, el arrendador, un precio por el arrendamiento que para éste representa una renta gravada con el impuesto territorial y con el global complementario; en cambio, el contribuyente de tercera, dueño del inmueble, al rebajar de la renta bruta el impuesto territorial y de la imponible, el 7% del avalúo transforma esta deducción en utilidades, que en la especie se pretende eximir las del global complementario o adicional en su caso del socio de la sociedad que ha producido tales utilidades;

10º) Que si bien es cierto

que la sociedad y el socio son jurídicamente personas distintas, no es menos cierto que el contrato social concede al socio un crédito o derecho personal para participar en las utilidades de la misma, entre las cuales se encuentra la descrita en el párrafo precedente;

11º) Que, en consecuencia, este derecho le permite participar en utilidades que en circunstancias ordinarias —cuando el contribuyente de tercera no es propietario—, están gravadas con el impuesto global complementario o adicional en su caso, lo que no quiere decir que cuando es socio de una sociedad contribuyente de tercera y a su vez propietaria, pueda invocar la ficción de la personalidad jurídica distinta de la sociedad a su respecto, para eximirse de tributar sobre tales utilidades;

12º) Que tal pretensión es contraria a nuestro sistema tributario que grava toda clase de rentas; y si en la especie tal renta se equipara al 7% que se presume al propietario sobre el inmueble de su propiedad, tal asimilación se hace por la vía de la prudencia o equidad (y no porque el socio sea propietario del inmueble social) ya que es público y notorio que el uso y goce de inmuebles que ofrecen particulares condiciones para el ejercicio de una industria o comercio, tienen un precio comercial de arrendamiento a veces superior al que les fija la ley;

RECLAMACION DE IMPUESTO

103

13º) Que por Resolución 2.000 de 19 de marzo de 1960, el Director ha delegado facultades en el Jefe del Departamento de Renta para dictar la presente resolución.

En estas condiciones y vistas las disposiciones legales vigentes.

SE RESUELVE:

NO HA LUGAR al reclamo.

De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 137 del Código Tributario, declárase que el presente negocio es de cuantía determinada y se fija en la suma de \$ 129.429.—

Comuníquese a la Administración de la IX Zona, Concepción; a la Contraloría General de la República; a las Tesorerías Provincial y Comunal de Concepción y al interesado.

Anótese.

**SENTENCIA DE SEGUNDA
INSTANCIA**

Concepción, diez y ocho de Abril de mil novecientos sesenta y dos.

Vistos: Reproduciendo únicamente la parte expositiva de la sentencia en alzada y teniendo presente:

1º) Que don Francisco Massoc, en representación de doña Susana Massoc Fregevú, ha reclamado de las liquidaciones números 742 a 745, practicadas por la Administración de la IX Zona de Impuestos Internos, en las que determinan a ésta, impuesto adicional por los años

1957, 1958, 1959 y 1960, ascendente, en total, a la suma de CIENTO VEINTINUEVE MIL CUATROCIENTOS VEINTINUEVE PESOS, o sea CIENTO VEINTINUEVE ESCUDOS, CUARENTA Y TRES CENTESIMOS DE ESCUDO;

2º) Que para efectuar tales liquidaciones, que aparecen en el documento que rola a fojas 4 de los autos, la Administración referida, ha procedido a agregar a la declaración de renta de la reclamante, la renta presunta de propiedades que, siendo del dominio de la Sociedad Massoc y Compañía Limitada, de la que ella forma parte con un interés de 10,20%, se destinan al uso y servicio de los fines de la sociedad, hechos todos sobre los cuales no ha habido controversia entre Impuestos Internos y la contribuyente o sus representantes;

3º) En tales condiciones, el problema jurídico y tributario que debe resolverse se concreta a determinar si a un contribuyente que resida en el extranjero debe considerársele, para la aplicación del impuesto adicional, la renta presunta de bienes raíces pertenecientes en dominio a una sociedad de la que forma parte o si, por el contrario, en la liquidación de tal impuesto, no debe influir la existencia de tal clase de bienes;

4º) El impuesto adicional grava, según lo dispuesto en la letra b) del artículo 53 de la Ley 8.419, a "las personas naturales

de nacionalidad chilena que sin estar remuneradamente al servicio del Estado residan en el extranjero", caso en el que se encuentra doña Susana Massoc, y su monto se calcula "sobre el conjunto de las rentas imponibles de las distintas categorías a que están afectas".

5º) Que estando de acuerdo las partes respecto a que las liquidaciones tienen como fundamento la renta presunta que ha debido calcularse a los bienes raíces pertenecientes a la sociedad Massoc y Compañía Limitada, en la que es socia y le corresponde derechos a la contribuyente, se hace innecesario establecer cuáles fueron las categorías de Impuestos a que estuvo afecta la reclamante en los años tributarios comprendidos entre 1957 y 1960, inclusive;

6º) Que los Impuestos que graven en general a la propiedad raíz no se rigen por las disposiciones de la Ley de Renta, sino en lo que respecta a la determinación de los Impuestos complementarios y adicional;

7º) Que para los efectos del cálculo de los aludidos impuestos, se presume que la renta imponible de la propiedad raíz es de 7% del avalúo de ella, que se hubiere practicado de conformidad a la Ley sobre Impuesto Territorial;

8º) Que es obvio que la renta presunta de un bien determinado corresponda a su dueño, en el caso de autos a

la sociedad Massoc y Compañía Limitada, persona distinta a sus socios y, por consiguiente, mal puede afectar a éstos para la determinación de los impuestos que gravan tal renta;

9º) Que el impuesto adicional, según se expresa en la disposición legal recordada en el motivo cuarto de este fallo, grave a las personas naturales que residan más de un año en el extranjero, no estando al servicio remunerado del Estado, y que tengan rentas producidas en Chile y por las cuales se les aplique impuesto, lo que, tratándose de renta presunta de bienes raíces del dominio de una sociedad, no ocurre, pues la presunción debe ser en relación con el propietario, como queda dicho en el fundamento que precede y no con terceros;

10º) Que siendo evidente que la reclamante no tiene bienes raíces de su dominio, no puede aplicarse, en su perjuicio y para los fines tributarios, la presunción de renta que sirve de fundamento al giro de las órdenes o liquidaciones reclamadas, cualesquiera que sea su situación en la sociedad de que forma parte, que es una persona distinta a ella y a sus otros socios.

Por estos fundamentos y lo que se dispone en los artículos 6º, 7º, 53 de la Ley 8.419 y 2.053 del Código Civil, se revoca la sentencia apelada de fecha veintuno de julio de mil novecientos sesenta y uno, escrita a fs. 21 y se declara que se acoge la

RECLAMACION DE IMPUESTO

105

reclamación interpuesta por don Francisco Massoc Fregevú, en representación de doña Susana Massoc Fregevú en su presentación de fs. 2, y en consecuencia, que deben dejarse sin efecto las liquidaciones del impuesto adicional practicadas por los años a que se refieren, en el documento de fojas 4.

Anótese y devuélvase.

Publíquese.

Agréguese el impuesto antes de notificar.

Redacción del abogado integrante, señor Misael Inostroza.

Dictada por los señores Ministros en propiedad de la Ilustrísima Corte, don Héctor Roncagliolo Dosque y don Tomás Chávez Chávez y Abogado integrante, don Misael Inostroza Cárdenas.— Luis Silva Fuentes, Secretario.
