

REVISTA DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES

AÑO XXXI — JULIO-SEPTIEMBRE DE 1963 — Nº 125

DIRECTOR: ORLANDO TAPIA SUAREZ

CONSEJO CONSULTIVO:

MANUEL SANHUEZA CRUZ

HUMBERTO TORRES RAMIREZ

JUAN BIANCHI BIANCHI

QUINTILIANO MONSALVE JARA

MARIO CERDA MEDINA

LUIS HERRERA REYES

IMPRENTA UNIVERSIDAD DE CONCEPCION — (CHILE)

JURISPRUDENCIA

CORTE DE APELACIONES DE CONCEPCION

BERNARDO GESCHE MULLER
CON IMPUESTOS INTERNOS

RECLAMACION DE IMPUESTO
Apelación de la sentencia definitiva

LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA — FRANQUICIAS TRIBUTARIAS — ARTICULO 30 DE LA LEY Nº 12.919 — CONTRIBUYENTE — RENTAS DE CATEGORIA — RENTAS IMPONIBLES — REBAJAS DE LAS RENTAS IMPONIBLES — SUMAS INVERTIDAS EN CONSTRUCCION DE HABITACIONES DE SUPERFICIE NO SUPERIOR A 150 METROS CUADRADOS — INTERPRETACION DE LA LEY — REGLAS LEGALES DE INTERPRETACION — TENOR LITERAL — ESPIRITU DE LA LEY — INVERSION EN CONSTRUCCION DE HABITACIONES HECHA POR EL PROPIO CONTRIBUYENTE — CONSTRUCCION REALIZADA POR UNA SOCIEDAD INMOBILIARIA A LA QUE EL CONTRIBUYENTE ENTREGA APORTES EN DINERO — CONTRATO DE ASOCIACION — ALCANCE DE LA EXPRESION "INVERTIR — PALABRAS NO DEFINIDAS POR LA LEY — SENTIDO NATURAL Y OBVIO DE LAS PALABRAS — CAUDALES — EMPLEO, GASTO O COLOCACION DE CAUDALES EN APLICACIONES PRODUCTIVAS — FINALIDAD PERSEGUIDA POR EL LEGISLADOR — ASOCIACIONES O SOCIEDADES CONSTRUCTORAS — SOCIEDAD — CONTRATO DE SOCIEDAD — ACUERDO DE VOLUNTADES — APOORTE EN SOCIEDAD — REPARTO DE BENEFICIOS — AFFECTIO SOCIETATIS — INTENCION DE FORMAR SOCIEDAD — DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS — NORMAS SOBRE APLICACION DE LAS LEYES TRIBUTARIAS — IMPUESTOS INTERNOS CARECE DE FACULTADES PARA DICTAR NORMAS QUE ALTEREN O MODIFIQUEN LAS LEYES DE LA REPUBLICA.

DOCTRINA.— El artículo 30 de la Ley Nº 12.919, de 1º de Agosto de 1958, dispone textualmente que "los contribuyentes de cualquiera categoría de la Ley de la Renta podrán rebajar de sus rentas imponibles las sumas que inviertan en la construcción de habitaciones de una superficie no superior a 150 metros cuadrados por unidad de vivienda"; agregando que "lo dispuesto en este artículo es sin perjuicio de la obligación que impone el artículo

20 del Decreto con Fuerza de Ley Nº 285, de 5 de Agosto de 1953, y sólo sobre las sumas que efectivamente se inviertan en exceso del cumplimiento de la disposición citada".

De acuerdo con la primera norma de interpretación que establece el legislador y que se contiene en el inciso 1º del artículo 19 del Código Civil, según el cual cuando el sentido de la ley es claro no se desatenderá su tenor literal, a pretexto de consultar su espíritu, basta examinar el texto del citado artículo 30 de la ley Nº 12.919 ya transcrito para concluir que es errada la interpretación dada a éste por la Dirección General de Impuestos Internos, en orden a que él sólo se aplicaría a los casos en que sea el propio contribuyente que desea acogerse a la franquicia contemplada por dicho precepto, el que invierta en la construcción de habitaciones las sumas que desea rebajar de la renta imponible de categoría que corresponda, y no otras personas, como sería el caso de una sociedad inmobiliaria a la que el contribuyente hubiere aportado o entregado dichas sumas a virtud de un contrato de asociación, como ocurre en la especie.

En efecto, la citada disposición legal sólo exige, para otorgar

el beneficio que ella consulta al contribuyente, que éste "invierta" sumas de dinero en la construcción de habitaciones de una superficie no superior a 150 metros cuadrados, sin hacer ninguna clase de distinguos respecto a si esa construcción es realizada personalmente por él o por otra persona, y, sabido es, que donde la ley no distingue no es lícito hacerlo al intérprete.

El legislador no ha definido el significado de la forma verbal "inviertan", empleado en el artículo 30 de la Ley Nº 12.919, por lo que, conforme con lo prescrito en el artículo 20 del Código Civil, debe entenderse en su sentido natural y obvio, según el uso general de ella, que es el que nos proporciona el Diccionario de la Lengua Española, de acuerdo con el cual "invertir" significa, hablando de caudales, "emplearlos, gastarlos o colocarlos en aplicaciones productivas".

En tales circunstancias, surge con claridad meridiana que al entregar el contribuyente una suma determinada de dinero a una Sociedad Inmobiliaria, para concurrir al financiamiento de un departamento en un edificio que aquélla construye, ha "empleado, gastado o colocado dineros en aplicaciones productivas", o, lo que es lo mismo, ha invertido

RECLAMACION DE IMPUESTO

95

estos dineros en la construcción de un departamento habitacional que reúne las características legales, y al obrar así se ha ajustado estrictamente a los términos del referido artículo 30 de la Ley N° 12.919, por lo que es obvio que está en situación de hacer valer la rebaja tributaria que esa disposición legal le acuerda.

Por lo demás, la interpretación que se ha señalado precedentemente del mencionado precepto legal es la única que se aviene y se concilia con la finalidad que el legislador tuvo en vista al consagrarlo, de estimular y fomentar la actividad constructora en el país, que, es un hecho notorio y conocido, ha cobrado en estos últimos años un auge y desarrollo extraordinarios.

En cambio, interpretar el citado artículo 30 de la Ley N° 12.919 en la forma que lo hace la Dirección General de Impuestos Internos, según ya se ha dicho, significa, lisa y llanamente, amenguar y reducir las posibilidades de los contribuyentes de construir propiedades destinadas a la habitación por un precio relativamente económico, con la cooperación de asociaciones o sociedades constructoras, procedimiento que está en boga en

la actualidad y es utilizado por un gran número de personas.

Para que pueda existir una sociedad es indispensable que se compruebe, fehacientemente, que ha mediado un acuerdo de voluntades en que dos o más personas decidieron poner algo en común con el propósito de repartir entre sí los beneficios que de ello provengan. Vale decir, que el contrato de sociedad requiere la concurrencia de tres elementos esenciales: aporte, reparto de beneficios e intención de formar sociedad o "affectio societatis", siendo este último elemento, sin lugar a dudas, el más importante, puesto que si no se prueba esa intención no puede darse por establecida la existencia de la sociedad.

No puede considerarse que los dineros que el contribuyente ha entregado a una sociedad inmobiliaria —de la que también es socio—, a virtud de un contrato de asociación y con el objeto de destinarlos a la construcción de un departamento que a él le sería asignado por dicha sociedad, representen un "aporte" o hayan sido entregados a título de tal, pues no ingresaron al haber social, sino que constituyen simples ingresos entregados a la misma sociedad para financiar su departamento.

La Dirección General de Impuestos Internos carece de facultades para dictar normas que alteren o modifiquen las leyes de la República. Ninguna disposición legal le ha otorgado al expresado organismo semejante función, la que solamente compete al legislador, según se desprende de lo dispuesto en el artículo 3º del Código Civil.

SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA

Santiago, primero de Octubre de mil novecientos sesenta y dos.

Nº 3.996.

Vistos:

La solicitud presentada con fecha 29 de Diciembre de 1961 por el señor Bernardo Gesche Müller, abogado, con domicilio en Concepción, calle O'Higgins Nº 560, en la que reclama de las liquidaciones de impuesto a la renta N.os 574 a 577, de fecha 30 de Septiembre de 1961, que la Administración de la IX Zona le notificó por diferencias de sexta Categoría las dos primeras y de Global Complementario las dos últimas, de los años 1960 y 1961.

Manifiesta que en el curso del año 1959 hizo inversiones por Eº 4.250 y en el año 1960 la suma invertida alcanzó la cantidad de Eº 5.067,20 que, de acuerdo

con el artículo 30 de la Ley 12.919 rebajó de la renta imponible de la 6ª Categoría de los años tributarios de 1960 y 1961. Agrega que las liquidaciones se originaron al rechazársele tales rebajas, por estimarse que las inversiones no corresponden a las exigencias del Servicio para acogerse a dicha franquicia.

Expone, además, que es socio de la Sociedad Inmobiliaria Club Alemán de Concepción, la que se constituyó por escritura de 20 de Marzo de 1957, con el objeto de construir un edificio de departamentos de siete pisos. Agrega que para financiar la construcción la Sociedad celebró con el ocurrente, un contrato de asociación, de fecha 19 de Noviembre de 1958, de acuerdo con el cual se habría obligado a financiar el costo de construcción de un departamento en el Sexto Piso. Dicho contrato se habría modificado con fecha 18 de Agosto de 1960, en el sentido de que en lugar del departamento del Sexto Piso, financiaría uno del Séptimo Piso, de una superficie de 145 m2.

En cumplimiento del referido contrato de asociación, entregó a la Sociedad Inmobiliaria Club Alemán de Concepción y Cía. Ltda. la suma de Eº 4.250 en el año 1959 y de Eº 5.067,20 en el

RECLAMACION DE IMPUESTO

87

año 1960, lo que acreditaría con el certificado que acompaña a su presentación.

Estima que de lo expuesto y de los documentos acompañados se desprende que las rebajas hechas en los períodos que comprenden las liquidaciones que reclama, cumplen con las exigencias del artículo 30 de la Ley 12.919, puesto que se trataría de inversiones en la construcción de habitaciones de menos de 150 metros cuadrados.

Agrega que en la liquidación no se indican específicamente los motivos para estimar que dichas rebajas no quedan acogidas a la disposición legal citada, y a continuación hace un análisis de las exigencias contenidas en la Circular Nº 77, de fecha 5 de Agosto de 1961, para llegar a la conclusión que cumple con dichas exigencias. Sin embargo, agrega que si se estima que éstas no se cumplen en su caso, dicha Circular sería contraria al artículo 30 de la Ley 12.919, por cuanto se apartaría de las reglas de interpretación que establece el Código Civil, para terminar expresando que no debe olvidarse que ella no es aplicable a declaraciones de renta anteriores a su fecha, ya que las rebajas impugnadas en las liquidaciones se hicieron de buena fe y de

acuerdo con la interpretación de la Ley de la Renta sustentada por la Dirección en el texto denominado "Recopilación de Leyes Tributarias", editado por la Editorial Jurídica en el año 1959.

Termina solicitando se le acoga el reclamo y se dejen sin efecto las liquidaciones de impuesto a la renta N.os 574 a 577 mencionadas.

En el primer otrosí pide, en atención a que habría actuado de buena fe, la condonación de intereses penales y multas para el supuesto que el reclamo no fuere acogido.

Puesto en su conocimiento el informe Nº 6 de fecha 14 de Abril de 1962, que corre a fojas 16, el reclamante por escrito de 14 de Mayo pasado, formula observaciones para sostener que entre las rebajas de la renta imponible que hizo en sus declaraciones no se incluye el valor del terreno como se expresa en el informe.

Por lo informado por el funcionario liquidador en su oficio Nº 6 de 14 de Abril pasado, y

Considerando:

1º.— Que el artículo 30 de la Ley 12.919, de fecha 1º de Agosto de 1958, textualmente dispone:

"Los contribuyentes de cualquiera categoría de la ley de la

renta podrán rebajar de sus rentas imponible las sumas que **inviertan en la construcción** de habitaciones de una superficie no superior a 150 m² por unidad de vivienda. Lo dispuesto en este artículo es sin perjuicio de la obligación que impone el artículo 20 del D.F.L. Nº 285, de 5 de Agosto de 1953, y sólo sobre las sumas que efectivamente se inviertan en exceso del cumplimiento de la disposición citada";

2º.— Que del tenor de la disposición legal citada en el considerando anterior se desprende que ella se refiere a aquellos casos en que sea el propio contribuyente que desea acogerse a dicha franquicia, el que invierta en la construcción de habitaciones las sumas destinadas a tal fin y que desea rebajar de la renta imponible de la categoría que corresponda, y no de otras personas como sucede en el caso de autos, en que la inversión la efectuó la Sociedad Inmobiliaria Club Alemán de Concepción y Cía. Ltda.;

3º.— Que, en efecto, se confirma la tesis anterior por el hecho de que el legislador usó la forma verbal "inviertan" que se encuentra en voz activa, es decir, que la acción que expresa debe ser ejecutada por el mismo suje-

to, o sea, los contribuyentes de cualquiera categoría de la Ley de la Renta, en este caso particular el ocurrente, lo que no sucede en autos;

4º.— Que del contrato de asociación de fecha 19 de Noviembre de 1958, y modificado con fecha 18 de Agosto de 1960, suscrito entre el ocurrente y la Sociedad Inmobiliaria Club Alemán de Concepción y Cía. Ltda. se desprende que el ocurrente hizo un aporte a la referida sociedad, puesto que así se deja constancia en la letra B de la referida modificación, al expresar: "En virtud del cambio establecido en la cláusula precedente don Bernardo Gesche M., **augmenta su aporte** indicado en la cláusula... etc."; además, en la cláusula primera del mismo contrato se expresa: "La Sociedad está construyendo un edificio de seis pisos en el terreno de su propiedad... etc.";

5º.— Que, en consecuencia, la construcción la efectuó la Sociedad Inmobiliaria y no el ocurrente, de tal manera que en tales condiciones no se cumplen las exigencias establecidas por el legislador en el artículo 30 de la Ley 12.919 de fecha 1º de Agosto de 1958; luego, no procede acceder a la petición en cuan-

RECLAMACION DE IMPUESTOS

99

to a anular las liquidaciones reclamadas;

6º.— Que los artículos 6º, número cinco y 56º del Código Tributario, en actual vigencia, autorizan al Director para condonar total o parcialmente los intereses penales en los casos en que, con motivo de la revisión de pagos ya hechos por el contribuyente, resultaren saldos en favor del fisco, siempre que los antecedentes así lo justifiquen.

Por lo expuesto en los considerandos precedentes y de acuerdo con las disposiciones del Código Tributario aplicables al caso de autos.

Se resuelve:

No ha lugar al reclamo interpuesto.

De acuerdo con lo establecido por el artículo 137 del Código Tributario, se declara que el presente reclamo es de cuantía determinada y que ella se fija en la suma de E\$ 1.770,08.

Condónase el cincuenta por ciento (50%) de los intereses penales que afecten a las diferencias de impuestos de Sexta Categoría y de Global Complementario correspondientes a los años 1960 y 1961.

Esta condonación surtirá efecto sobre el setenta por ciento (70%) del porcentaje indicado, de acuerdo con lo dispuesto por el inciso segundo del número cinco del artículo 6º del Código Tributario, y se hará efectiva siempre que tales recargos no hayan ingresado definitivamente en arcas fiscales y siempre que los impuestos adeudados se cancelen dentro del plazo de treinta días contados desde la fecha de la presente resolución.

La Administración de la IX Zona comunicará esta condonación a las Tesorerías Provincial y Comunal de Concepción, indicando el número de las órdenes en que tales impuestos se hubiesen girado.

Comuníquese a la Administración de la IX Zona, Contraloría General y al interesado.

Anótese.

Firma ilegible
Director

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

, Concepción, veinte de Abril de mil novecientos sesenta y tres.

Vistos:

Se reproduce únicamente la parte expositiva de la sentencia

en alzada y su primer fundamento y se tiene presente:

1) Que de los antecedentes de la causa se desprende que no se han controvertido y que deben darse por ciertos, lo siguientes hechos: a) Por escritura pública, de veinte de Marzo de mil novecientos cincuenta y siete, otorgada ante el Notario y Conservador de Minas de este departamento, don Carlos Gutiérrez Pincetti, que en copia autorizada rola a fojas 40, don Bernardo Gesche Müller y otros constituyen una sociedad de responsabilidad limitada conforme a las disposiciones de la Ley Nº 3.918, modificada por la Ley Nº 6.156, cuya razón o firma social es "Sociedad Inmobiliaria Club Alemán de Concepción y Compañía Limitada", siendo su objeto la construcción de un edificio sujeto a la Ley Nº 6.071, sobre propiedad horizontal, en el bien raíz aportado por el Club Alemán de Concepción y todos los negocios que se relacionen con esta construcción y su financiamiento; b) El reclamante señor Gesche, mediante instrumento privado de 19 de Noviembre de 1958, que se acompaña en copia simple a fojas 9, celebró un contrato de asociación con la Sociedad Inmobiliaria Club Alemán de Con-

cepción y Compañía Limitada, en que se estipularon las siguientes principales cláusulas: 1) La inmobiliaria precitada construye un edificio de seis pisos en el terreno de su propiedad, situado en calle O'Higgins de esta ciudad, entre las calles de Rengo y Lincoyán. En los pisos cuarto, quinto y sexto se construirán departamentos de habitación; y 2) El asociado señor Gesche concurre al financiamiento de la construcción del departamento que según planos tiene 117 metros cuadrados, situado en el sexto piso del edificio, para cuyo efecto paga a la sociedad la suma de \$ 11.700.000, en la forma que ahí se indica; c) Este último contrato, por instrumento privado de 18 de Agosto de 1960, fue modificado y complementado en el sentido de que el señor Gesche se compromete a financiar el departamento de 145 metros cuadrados que queda en el séptimo piso, en vez del departamento de 117 metros cuadrados correspondiente al sexto piso y que en virtud de este cambio, aumenta su aporte indicado en la cláusula 10 del contrato de fojas 9 a \$ 2.800.000 (fojas 11); d) Que el total del dinero entregado por el contribuyente a la sociedad asciende a la suma de E° 14.500, de los cuales corresponden E° 1.740 por el valor del

RECLAMACION DE IMPUESTO

101

terreno que ocupa el edificio en construcción, en la parte y secciones correspondientes a sus fundaciones (cláusula tercera del contrato de asociación de fojas 9); e) En las declaraciones de renta que hizo el contribuyente señor Gesche por los períodos del 1º de Enero al 31 de Diciembre de 1959 y 1º de Enero al 31 de Diciembre de 1960, rebajó las sumas de E\$ 4.250 y E\$ 5.067,20, respectivamente, monto a que ascienden las inversiones que hizo en la construcción del departamento ubicado en el séptimo piso del edificio del Club Alemán de esta ciudad y a que antes se ha hecho referencia; y f) según el certificado de fojas 8, que emana del Director de Obras Municipales, el departamento mencionado tiene una superficie de 142,03 metros cuadrados;

2) Que el artículo 30 de la Ley Nº 12.919, de 1º de Agosto de 1958, dispone textualmente: "Los contribuyentes de cualquiera categoría de la Ley de la Renta podrán rebajar de sus rentas imponibles las sumas que inviertan en la construcción de habitaciones de una superficie no superior a 150 m² por unidad de vivienda. Lo dispuesto en este artículo es sin perjuicio de la

obligación que impone el artículo 20 del Decreto con Fuerza de Ley Nº 285, de 5 de Agosto de 1953, y sólo sobre las sumas que efectivamente se inviertan en exceso del cumplimiento de la disposición citada";

3) Que la Dirección de Impuestos Internos ha rechazado el reclamo interpuesto por el contribuyente para que se le rebajen, del impuesto a la renta de la sexta categoría y del global complementario por los años 1960 y 1961, las sumas de dinero que entregó a la Sociedad Inmobiliaria Club Alemán de Concepción y Compañía Limitada, para el financiamiento de un departamento ubicado en el séptimo piso del edificio que esta firma construye en la calle O'Higgins entre Rengo y Lincoyán, aduciendo que, en la especie, no se cumplen las exigencias establecidas por el legislador en el artículo 30 de la Ley Nº 12.919, por cuanto la construcción la efectuó la expresada Sociedad Inmobiliaria y no el reclamante;

4) Que de lo expuesto se colige que la cuestión sometida a controversia se reduce a determinar y precisar la exacta significación y alcance del citado artículo 30, cuyo texto se ha transcrito precedentemente, para cuyo

efecto ha de recurrirse a las reglas de hermenéutica legal;

5) Que la primera norma de interpretación que establece el legislador es la contenida en el inciso 1º del artículo 19 del Código Civil que expresa que cuando el sentido de la ley es claro, no se desatenderá su tenor literal, a pretexto de consultar su espíritu. Basta examinar el texto literal del artículo 30 cuestionado para concluir que la interpretación que da Impuestos Internos es errada. En efecto, dicha disposición legal sólo exige, para otorgar el beneficio que ella consulta al contribuyente, que éste *invierta* sumas de dinero en la construcción de habitaciones de una superficie no superior a 150 metros cuadrados sin hacer ninguna clase de distinguos respecto a si esa construcción es realizada personalmente por él o por otra persona. Donde la ley no distingue no es lícito hacerlo al intérprete;

6) Que está fuera de toda duda que el reclamante señor Gesche invirtió durante los años 1960 y 1961 las sumas de E\$ 4.250 y E\$ 5.067,20, respectivamente, en la construcción del departamento a que antes se ha hecho referencia. Según lo prescribe el artículo 20 del Código Civil, las

palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras, salvo cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, caso en que se les dará a éstas su significado legal. Sobre el particular cabe asentar que el legislador no ha definido el significado de la forma verbal "inviertan", empleada en el artículo 30 en estudio. Y para conocer su verdadero concepto, ha de acudirse entonces, al Diccionario de la Lengua. Según este léxico "invertir" significa, hablando de caudales, emplearlos, gastarlos o colocarlos en aplicaciones productivas;

7) Que surge con claridad meridiana que el señor Gesche, al entregar la suma total de E\$ 9.317,20 a la Sociedad Inmobiliaria Club Alemán de Concepción y Compañía Limitada para concurrir al financiamiento del departamento mencionado en los contratos de fojas 9 y 11, ha "empleado, gastado o colocado dineros en aplicaciones productivas" o lo que es lo mismo, ha invertido esos dineros en la construcción de un departamento habitacional que reúne las características legales. Puede, por lo tanto, colegirse que el contribuyente

RECLAMACION DE IMPUESTOS

109

nombrado, al efectuar esta inversión, se ha ajustado estrictamente a los términos del artículo 30 de la Ley N° 12.919 y es obvio, entonces, que está en condiciones de hacer valer la rebaja tributaria que dicha disposición legal le acuerda;

8) Que, por lo demás, esta interpretación del texto legal en examen es la única que se aviene y se concilia con la finalidad de estimular y fomentar la actividad constructora en el país, que es un hecho notorio y conocido, ha cobrado en estos últimos años, un auge y desarrollo extraordinario. Interpretar el artículo 30 tantas veces citado en la forma que lo hace la Dirección de Impuestos Internos significa lisa y llanamente amenazar y reducir las posibilidades de los contribuyentes para construir propiedades habitacionales por un precio relativamente económico, con la cooperación de asociaciones o sociedades constructoras, procedimiento que está en boga en la actualidad y es utilizado por un gran número de personas, como es del dominio público;

9) Que la Dirección de Impuestos Internos sustenta la tesis de que los dineros con los cuales el contribuyente concurrió al fi-

nanciamiento del departamento de autos constituyen jurídicamente un **aporte**, entregado a la Sociedad Inmobiliaria Club Alemán de Concepción y Compañía Limitada. Es decir, para este organismo entre el contribuyente y la firma predicha habría existido una sociedad, a cuyo patrimonio ingresaron los dineros mencionados;

10) Que si bien en el contrato complementario de fojas 11 se expresa que el señor Gesche "aumenta su **aporte** indicado en la cláusula 10 en la cantidad de E° 2.800", es lo cierto que la expresión subrayada no tiene el alcance legal que Impuestos Internos le atribuye, sino que ella ha sido empleada en su significación vulgar y corriente de simple entrega o aportación.

Para que pueda existir una sociedad, es indispensable que se compruebe fehacientemente que hubo un acuerdo de voluntades en que dos o más personas decidieron poner algo en común con el propósito de repartir entre sí los beneficios que de ello provengan. En esta convención es necesaria la concurrencia de tres elementos esenciales: 1) aportes, que puedan consistir en dinero o efectos, ya en una industria, servicio o trabajo apre-

ciables en dinero, sea que el aporte se haga en propiedad o en usufructo (artículos 2.205 y 2.082 del Código Civil); 2) reparto de beneficios, pues el fin de la sociedad es el lucro o provecho pecuniario de los socios (artículo 2.055); y 3) intención de formar sociedad o *afectio societatis*. Este requisito es sin lugar a dudas el más importante, puesto que si no se prueba esa intención, no puede darse por establecida la existencia de la sociedad;

11) Que es un hecho no discutido en la presente causa que el reclamante señor Gesche forma parte de la Sociedad Inmobiliaria Club Alemán de Concepción y Compañía Limitada, constituida por escritura pública de 20 de Marzo de 1957, (fojas 40), a la cual hizo un determinado aporte en dinero. Es inconcuso que este aporte, en virtud de claras y elementales disposiciones legales, ingresó al patrimonio social. No hay, por lo tanto, duda de que en este contrato, concurren los tres requisitos esenciales y necesarios para la existencia legal de una sociedad y a que antes se ha hecho referencia.

No ocurre lo mismo en el contrato de asociación de fojas 9, complementado a fojas 11, en que los dineros que el contribuyente

señor Gesche entregó a la Inmobiliaria no fueron a título de aporte, pues no ingresaron al haber social, sino que constituyeron simples ingresos entregados a la Inmobiliaria para financiar su departamento. Esta tesis se comprueba con el análisis del documento de fojas 35, que emana de la Inmobiliaria citada, al que no obstante su condición de privado, el tribunal le otorga el mérito de una presunción judicial. En este instrumento se expresa claramente que los dineros entregados por el señor Gesche fueron contabilizados en la cuenta del mayor "Financiamiento de Departamentos" y que ellos no constituyen "capital de la sociedad";

12) Que coinciden con lo expresado precedentemente los términos del informe de fojas 14, evacuado por el Jefe Subrogante de la Sección Avaluaciones de la Novena Zona de Impuestos Internos, quien textualmente puntualiza los siguientes hechos: "2) **En cuanto a las cantidades invertidas por el señor Gesche, para su construcción** ascienden, de acuerdo a informaciones proporcionadas por él, que constan en su reclamo y el certificado otorgado por el gerente de la citada Inmobiliaria, a \$ 4.250.000 en el

RECLAMACION DE IMPUESTO

105

año 1959 y a E° 4.250 en el año 1960. 3) **El financiamiento del departamento en referencia, de acuerdo a los datos suministrados por la Gerencia de la Inmobiliaria, está de acuerdo a lo expresado por el contribuyente en su reclamo”;**

13) Que es de importancia destacar que un reclamo similar al que ahora se examina, deducido por don Moisés Blank Marament, el que también celebró un contrato de asociación con la Sociedad Inmobiliaria referida, la Dirección de Impuestos Internos desestimó dicho reclamo, (fojas 36) pero en virtud de argumentos y razones distintas a las dadas en el fallo recurrido, y entre otras, por no ajustarse la situación del contribuyente señor Blank a las instrucciones que sobre el alcance y aplicación de la franquicia contenida en el artículo 30 de la Ley Nº 12.919 dio ese organismo por circular Nº 77, de 5 de Agosto de 1961 y que en copia se acompaña a fojas 64. Por medio de esta circular, el organismo precitado pone en conocimiento del personal y de los contribuyentes “algunas instrucciones sobre el alcance y aplicación del beneficio que otorga el ya expresado artículo 30 relativo al derecho de los contribuyentes para

rebajar de la renta imponible de categoría, el monto de las inversiones en construcciones de habitaciones de menos de 150 metros cuadrados y entre los requisitos que indica para acogerse a esta franquicia, entre otros, conviene señalar el signado con la letra b) que literalmente dispone: “Las construcciones deberán ser casas habitaciones aisladas, aceptándose la construcción pareada”. Fácil es comprobar que este requisito y otros que exige la mencionada circular, no los contempla el artículo 30 de la Ley Nº 12.919;

14) Que no obstante que el fallo recurrido dictado por el Director General de Impuestos Internos no hace ninguna referencia a la circular Nº 77, es de utilidad, sin embargo, dejar perfectamente establecido que la Dirección de ese organismo carece de facultades para dictar normas que alteren o modifiquen las leyes de la República. Ninguna disposición legal le ha otorgado a la expresada Dirección esta función que sólo compete al legislador, según se desprende de lo dispuesto en el artículo 3º del Código Civil;

15) Que en el primer otrosí de su solicitud de fojas 1 el reclamante señor Gesche pidió la

condonación de intereses y multa para el caso de que su reclamo no fuere acogido. Atendidas las conclusiones a que se arriba en este fallo, el Tribunal no se pronuncia sobre este petitorio porque evidentemente ha sido interpuesto en subsidio de lo pedido en lo principal.

Por estas consideraciones y de conformidad a lo dispuesto en los artículos 139, 143 y 148 del Código Tributario, se revoca la sentencia apelada, de primero de Octubre de mil novecientos sesenta y dos, que se lee a fojas 24, y se declara que se acoge el reclamo deducido por el señor Bernardo Gesche Müller en lo principal de su presentación de fojas 1.

VOTO DISIDENTE.—Acordada con el voto en contra del Abo-

gado integrante don Ramón Domínguez Benavente, quien estuvo por confirmar el fallo en estudio en virtud de sus propios fundamentos.

Anótese y devuélvase en su oportunidad.

Publíquese.

Redacción del señor Ministro don Víctor Hernández Rioseco.

E. Broghamer A. — Víctor Hernández R. — Ramón Domínguez B.

Dictada por la Ilustrísima Corte, constituida por su Presidente señor Enrique Broghamer Albornoz, Ministro titular, señor Víctor Hernández Rioseco y Abogado integrante señor Ramón Domínguez Benavente —Ana Espinosa Daroch, Secretaria.