

REVISTA DE DERECHO

AÑO XVIII

ABRIL - JUNIO DE 1950

N.º 72

DIRECTOR: SR. ORLANDO TAPIA SUAREZ

COMITE DIRECTIVO:

SRES.

ROLANDO MERINO REYES

QUINTILIANO MONSALVE J.

JUAN BIANCHI BIANCHI

VICTOR VILLAVICENCIO G.

MARIO CERDA MEDINA

ESCUELA TIPOGRAFICA SALESIANA - CONCEPCION

CORTE DE APELACIONES DE CONCEPCION

**SUCESION SEMI PUALUAN PUALUAN
CON IMPUESTOS INTERNOS**

RECLAMACION DE IMPUESTO

Apelación de sentencia definitiva

SOCIEDAD COMERCIAL — COMPRAVENTA — COMPRAVENTA DE BIENES RAICES — COMPRAVENTA DE VALORES MOBILIARIOS — PROFESION HABITUAL — COMERCIANTE — UTILIDAD O GANANCIA — BENEFICIOS — HABER SOCIAL — SOBREPREGIO — RENTA BRUTA — RENTA IMPONIBLE — AUMENTO DE CAPITAL — IMPUESTO DE CATEGORIAS — IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO — SOCIOS — PERSONAS JURIDICAS — PERSONAS NATURALES — DISTRIBUCION O REPARTO DE UTILIDADES.

DOCTRINA.— Para una sociedad comercial, que no hace de la compraventa de bienes raíces o valores mobiliarios su profesión habitual, la ganancia obtenida por ella en la venta de bienes raíces y acciones no constituye "renta" sino "aumento de capital", mientras esos beneficios forman parte del haber social, pero una vez repartidos esos valores entre los so-

cios individualmente considerados como personas naturales, no puede estimarse que también favorezca a éstos la ficción legal de aumento de capital, sino como un beneficio o utilidad sujeta a tributación de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 14 (16) de la Ley sobre Impuesto a la Renta, ya que este precepto legal no atiende al origen, naturaleza y de-

nominación del beneficio que se reciba.

Si los reclamantes no fueron los que realizaron las enajenaciones y ventas de que se trata, no pueden ellos aducir que les favorece la excepción legal a que se ha hecho referencia.

Argumentar de otra manera sería vulnerar los principios jurídicos que informan la institución de la sociedad comercial, en relación con las personas naturales que la constituyen, debido a que en ella el capital social está formado por los aportes de los socios y todo lo que éstos reciben de la sociedad, que no sea devolución de capital, implica utilidad o beneficio.

Aun cuando la sociedad que obtuvo el beneficio o utilidad en la enajenación de bienes raíces y valores mobiliarios, no hubiere satisfecho el impuesto cedular correspondiente, o sea, el de tercera categoría, esa circunstancia no libera a los reclamantes del pago del impuesto global complementario, tanto más que ellos son personas naturales distintas e independientes de aquella persona jurídica.

En resumen, el precepto del artículo 15 de la Ley sobre Impuesto a la Renta constituye una excepción que, como tal, debe apli-

carse restrictivamente, y esa excepción favorece sólo a la persona jurídica o natural que ha vendido una propiedad inmueble, acciones, bonos y otros valores mobiliarios semejantes, pero no pueden gozar de este beneficio las personas naturales a las cuales se ha repartido la respectiva utilidad.

DOCTRINA VOTO DISIDENTE.— El artículo 15 de la Ley N.º 8.419 establece que debe considerarse como aumento de capital y no como renta, el mayor valor que obtenga el vendedor sobre el precio de compra de su propiedad inmueble, o de acciones, bonos y otros valores mobiliarios semejantes, salvo cuando las operaciones de compraventa sean efectuadas por personas o firmas que hagan de la compraventa de dichos bienes su profesión habitual, en cuyo caso los beneficios obtenidos serán considerados como renta y serán gravados dentro de esa categoría.

Si de autos no aparece que la firma a que se refiere la reclamación hiciera de la compraventa de bienes raíces y de efectos públicos su profesión habitual, sino que, por el contrario, su giro era el de compraventa de mercaderías en general, hay que concluir que la

RECLAMACION DE IMPUESTO

261

utilidad obtenida por ella debe ser considerada como aumento de capital y no como renta, sin que exista disposición legal alguna que transforme ese aumento de capital en utilidad afecta a impuesto, por el solo hecho de que posteriormente se haya repartido entre los socios de la firma el mayor precio obtenido en la venta ocasional que hicieran de una parte de los bienes sociales.

La expresión "renta imponible total", según se desprende de lo prevenido en el artículo 50 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, comprende la suma de las rentas, imponibles percibidas o devengadas por el contribuyente dentro de las seis categorías en que la ley divide el impuesto a la renta.

En consecuencia, si la utilidad o sobreprecio a que se refiere la reclamación no figuró en su oportunidad dentro de ninguna de las categorías establecidas por la Ley de Impuesto a la Renta, o sea, quedó exenta del pago de impuesto de la tercera categoría, —que era en la que le tocaba figurar por tratarse de beneficios de la Industria y el Comercio—, y esta exención se produjo en virtud de no constituir renta esa utilidad, no procede estimar que pueda posteriormente quedar afecta al pago de impuesto complementario a la

renta una suma que en su origen no fué renta.

De no aceptarse esta tesis, resultaría ilusoria respecto de las personas jurídicas —en lo que al pago del impuesto complementario a la renta se refiere— la declaración contenida en el artículo 15 de la ley, por la cual se considera aumento de capital y no renta el mayor valor obtenido en la venta ocasional de bienes sociales, desde que, en definitiva, ese mayor valor tiene que salir algún día del haber social, ya sea pasando a las personas naturales que las componen o a otras; y si se estimare que esas personas deben satisfacer en esta oportunidad el impuesto, no tendría razón de ser la prescripción legal analizada, llegándose, en cambio, por ese medio, a la imposición de un impuesto directo al capital que la ley no establece y que el legislador no ha pretendido imponer.

Sentencia de Primera Instancia

Santiago, diecisiete de Agosto de mil novecientos cuarenta y nueve.

N.º 4837.—Vistos:

La señora Hala Talhouk viuda de Pualuan, por sí y como mandataria de doña Waded y doña

Salma Pualuan Talhouk, don Shafik Pualuan Talhouk, por sí, comerciante, don Salim Pualuan Talhouk, por sí, estudiante, y doña Semia Pualuan T., por sí, rentista, todos miembros de la sucesión de don Semi Pualuan, con domicilio en Concepción, calle Pedro de Valdivia N.º 1741, en la solicitud que antecede reclaman de las liquidaciones de impuesto complementario por los años 1946 y 1948 que les han sido notificadas con fecha 10 de Julio de este último año. Manifiestan que las sumas que se agregan por concepto de utilidades obtenidas por la firma Pualuan Hermanos, de la cual la sucesión es socia, en la venta de bienes raíces y efectos públicos, constituyen aumento de capital, y si no fueron gravadas con el impuesto de la tercera categoría en la sociedad que las percibió, tampoco deben considerarse como renta afecta al impuesto global complementario de los socios.

Con lo relacionado, teniendo presente el informe de la Administración de Concepción Número 5453 del 24 de Noviembre de 1948, y considerando:

1.o) Que son antecedentes de la causa que la firma Pualuan Hermanos, de la cual es socia la

sucesión reclamante, obtuvo los beneficios que más abajo se indican al vender los siguientes bienes de su propiedad:

Año tributario 1946.— Beneficio en la venta de bienes raíces \$ 430.261. Beneficio en la venta de efectos públicos \$ 45.869. Año tributario 1948.— Beneficio en la venta de bienes raíces \$ 452.899. Beneficio en la venta de efectos públicos \$ 147.773;

2.o) Que es un principio jurídico inamovible que una sociedad constituye una persona jurídica distinta de los socios individualmente considerados;

3.o) Que, en el caso de autos, el vendedor de los bienes indicados en el considerando primero ha sido la sociedad Pualuan Hermanos y no los socios de ella, motivo por el cual estos últimos no pueden considerarse incluidos en la excepción que a la regla general del artículo 14 hace el artículo 15 de la Ley de la Renta, referente a la calificación de aumento de capital sobre el mayor precio obtenido en la venta de esta clase de bienes, cuando la operación de compraventa es efectuada por una persona o firma que no hace su giro habitual de esta clase de negocios;

RECLAMACION DE IMPUESTO

263

4.o) Que aceptar que el ingreso al haber social de una suma correspondiente al mayor precio, respecto al valor de los libros de contabilidad, obtenido en la venta de inmuebles y efectos públicos, importa el ingreso al haber de los socios de la proporción de esa suma, también en el carácter de mayor precio de los bienes, significa desconocer la separación de patrimonios entre la sociedad y sus socios enunciada más arriba;

5.o) Que, en consecuencia, la objeción de los reclamantes en contra de la liquidación de impuesto global complementario, invocando también el artículo 15 (17) de la Ley del ramo, en cuanto considera el mayor valor de que se trata como aumento de capital y no renta, si bien es atendible respecto de la sociedad que obtuvo el mayor valor al vender los bienes que eran de su propiedad, es, por el contrario, inadmisibles respecto de los socios frente al impuesto global complementario, por cuanto la excepción sólo beneficia a la persona jurídica y no a las personas naturales que la componen, que no han sido compradoras ni vendedoras de los bienes raíces y efectos públicos mencionados;

6.o) Que esta doctrina ha sido confirmada por la Excelentísima Corte Suprema en sentencia de 8 de Julio de 1946 que desecha un recurso de casación de fondo en los autos caratulados Guillermo Munich con Impuestos Internos.

SE RESUELVE:

No ha lugar a lo solicitado y se confirman las liquidaciones recurridas.

Comuníquese a la Administración de Concepción y a cada uno de los comparecientes.

Anótese.

Director General de Impuestos Internos. (Hay una firma ilegible).

Sentencia de Segunda Instancia

Concepción, treinta y uno de Marzo de mil novecientos cincuenta.

Vistos:

Teniendo, además, presente:

1.o) Que es un hecho reconocido por los reclamantes que la Sociedad Comercial Pualuan Her-

manos, cuyas actividades propias eran únicamente la compra y venta de mercaderías en general, enajenó algunas acciones e inmuebles de su dominio en un precio superior al de compra y al que se les asignó en los libros de la Sociedad;

2.o) Que fallecido el socio don Semi Pualuan, su sucesión, compuesta por las personas que se indican en el escrito de reclamación de fojas 1, recibieron de la Sociedad antes aludida, la parte proporcional de la utilidad que se obtuvo en las enajenaciones consignadas en el fundamento primero;

3.o) Que para la Sociedad Pualuan Hermanos, la ganancia por ella obtenida en la venta de bienes raíces y valores mobiliarios aludidos, no era renta, sino aumento de capital (artículo 15 de la Ley 8419) mientras esos beneficios formaron parte del haber social, pero una vez repártidos esos valores entre los socios individualmente considerados como personas naturales, no puede estimarse que también favorece a éstos la ficción legal de aumento de capital, sino como un beneficio o utilidad sujeto a tributación de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 14 (16) de la Ley sobre

Impuesto a la Renta, ya que este precepto legal no atiende al origen, naturaleza y denominación del beneficio que se reciba;

4.o) Que los reclamantes no fueron los que realizaron las enajenaciones de que se trata, sino la Sociedad Pualuan Hermanos, y, de consiguiente, no pueden ellos invocar que les favorece la excepción legal de que se viene hablando;

5.o) Que argumentar de otra manera, sería vulnerar los principios jurídicos que informan la institución de la Sociedad Comercial, en relación con las personas naturales que las constituyen, debido a que en ellas el capital social está formado por los aportes de los socios y todo lo que éstos reciban de la Sociedad, que no sea devolución de capital, implica una utilidad o beneficio;

6.o) Que, de consiguiente, las sumas percibidas por los reclamantes enunciadas en la liquidación practicada por la Dirección de Impuestos Internos que en copia aparece agregada a fojas 3, constituye un beneficio no exento de impuesto según lo determinan los artículos 3, 14, 17, 49 y 50 de la Ley 8419 (6457) ya citada;

RECLAMACION DE IMPUESTO

265

7.o) Que aun cuando la Sociedad Pualuan Hermanos no hubiere satisfecho el impuesto cedular correspondiente (3.a categoría), esa circunstancia no libera a los reclamantes del pago del impuesto global complementario, tanto más, que son éstas personas naturales distintas e independientes de aquella persona jurídica;

8.o) Que, en resumen, el precepto del artículo 15 de la Ley sobre Impuesto a la Renta constituye una excepción que, como tal, debe aplicarse restrictivamente, y esa excepción favorece sólo a la persona jurídica o natural que ha vendido una propiedad inmueble, acciones, bonos y otros valores mobiliarios semejantes, o sea, en este caso a la Sociedad Pualuan Hermanos; pero no pueden gozar de este beneficio las personas naturales que han deducido el presente reclamo, porque ellas nada vendieron.

Se confirma la sentencia apelada, de fecha diecisiete de Agosto del año próximo pasado, escrita a fojas 5.

VOTO DISIDENTE.—Acordada contra el voto del señor Ministro Katz, quien estuvo por

revocar la sentencia en alzada y declarar que ha lugar a la reclamación, en virtud de las siguientes consideraciones:

1.o—Que es un hecho no discutido en los autos y que ambas partes reconocen, que la Sociedad Pualuan Hermanos, de la cual los reclamantes eran socios, como herederos que son de don Semi Pualuan, vendió en un precio superior al en que figuraba en sus libros una propiedad inmueble, como también algunas acciones, y el valor de esos inmuebles y acciones fué entregado posteriormente a los componentes de la Sociedad, cuando ésta fué disuelta;

2.o—Que es también un hecho reconocido por las partes, que Impuestos Internos no estimó renta sino aumento de capital, el mayor valor que la Sociedad vendedora obtuvo por los bienes vendidos, y que sólo al disolverse la Sociedad, agregó en una liquidación de Impuesto Complementario correspondiente a los socios, ese mayor valor obtenido;

3.o—Que el artículo 15 de la Ley N.º 8419 establece que debe considerarse como aumento de

capital y no como renta, el mayor valor que obtenga el vendedor sobre el precio de compra de su propiedad inmueble, o de acciones, bonos y otros valores mobiliarios semejantes, salvo cuando las operaciones de compraventa sean efectuadas por personas o firmas que hagan de la compraventa de dichos bienes su profesión habitual, en cuyo caso los beneficios obtenidos serán considerados como renta, y serán gravados dentro de esa categoría;

4.º—Que de autos no aparece que la firma Pualuan Hermanos hiciera de la compraventa de bienes raíces y de efectos públicos su profesión habitual, y, por el contrario, se ha sostenido por los reclamantes, sin ser contradichos, que el giro de la Sociedad era el de la compraventa de mercaderías en general;

5.º—Que, en consecuencia, la utilidad obtenida por la referida firma Pualuan Hermanos debe ser considerada como aumento de capital y no como renta, sin que exista disposición legal alguna que transforme ese aumento de capital en utilidad afecta a impuesto, por el solo hecho de que posteriormente se haya repartido entre los socios de la firma el ma-

yor precio obtenido en la venta ocasional que hicieran de una parte de los bienes sociales:

6.º—Que, por otra parte, y según se desprende de lo prevenido en el artículo 50 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, la expresión "renta imponible total" comprende la suma de las rentas imponibles percibidas o devengadas por el contribuyente dentro de las seis categorías que la Ley contempla como origen de renta;

7.º—Que la utilidad o sobreprecio sobre la cual se pretende, ahora, cobrar impuesto complementario a la renta, no figuró en su oportunidad dentro de ninguna de las categorías establecidas por la Ley de Impuesto a la Renta; en una palabra, quedó exenta del pago de impuesto de la tercera categoría, que era en la que le tocaba figurar, por tratarse de beneficios de la Industria y del Comercio, y esta exención, por llamarla así, se produjo en virtud de no constituir renta esa utilidad y de esta manera no procede estimar que pueda, posteriormente, quedar afecta al pago de impuesto complementario a la renta una suma que en su origen no fué renta;

RECLAMACION DE IMPUESTO

267

8.º—Que, de no aceptarse esta tesis, resultaría ilusoria respecto de las personas jurídicas, en lo que al pago del impuesto complementario a la renta se refiere, la declaración contenida en el artículo 15 de la Ley, por la cual se considera aumento de capital y no renta el mayor valor obtenido en la venta ocasional de bienes sociales, desde que, en definitiva, ese mayor valor tiene que salir algún día del haber social, ya sea pasando a las personas naturales que las componen o a otras, y si se estimare que éstas deben satisfacer en esta oportunidad el impuesto, no tendría razón de ser la prescripción legal analizada, llegándose, en cambio, por ese medio, a la imposición de un impues-

to directo al capital que la Ley no establece y el legislador no ha pretendido imponer.

Anótese, agréguese el impuesto antes de notificar y devuélvase.

Redactó el fallo de mayoría el señor Ministro don Francisco Espejo C. y el voto disidente, su autor.

Emilio Poblete P. — Ricardo Katz M. — Francisco Espejo.

Pronunciada por la Ilustrísima Corte, constituida por los Ministros en propiedad, señores Emilio Poblete Poblete, Ricardo Katz Miranda y Francisco Espejo Cortés.—Domingo Martínez U., Secretario.

* * * * *

COMENTARIO

1.º—La doctrina contenida en el fallo que antecede se aparta de la que el mismo tribunal había establecido con anterioridad, en el reclamo interpuesto sobre análogo asunto por la sucesión de don Benjamín Pualuan, la otra parte del contrato social "Pualuan Hermanos", de que se habla en la sentencia que motiva este comentario (*).

(*) Véase al respecto, sentencia recaída en el juicio caratulado "Sucesión Benjamín Pualuan con Impuestos Internos", que se publica en este mismo número de la Revista de Derecho, páginas 255 y siguientes.—Nota de la Dirección.

Por consiguiente, nunca mejor que ahora se puede afirmar, con el artículo 3.º del Código Civil, que las sentencias judiciales tienen, por lo general, un efecto relativo, esto es, que obligan y favorecen a las partes litigantes y no a los terceros ajenos a la litis.

2.º—Una variada jurisprudencia existe sobre la materia resuelta en el fallo de mayoría; pero pensamos, no obstante, que se va orientando en sentido diverso al que sostiene la sentencia que precede y creemos, también, que ese temperamento es el único compatible con el sistema establecido en la Ley de Impuesto a la Renta sobre ese particular, como pasamos a señalarlo.

Coincidimos, pues totalmente con el voto de minoría ().**

3.º—La cuestión resuelta se puede sintetizar en los siguientes términos: la sociedad "Pualuan Hermanos" tenía en su patrimonio bienes muebles e inmuebles. Al vender algunos de estos bienes se obtuvo por ellos un mayor valor que aquel en que habían sido adquiridos. La utilidad, esto es, la diferencia entre el precio de compra y el de venta, se abonó en los libros de contabilidad de la firma en un 50% para la sucesión de don Semi Pualuan y el otro 50% para la sucesión de don Benjamín Pualuan.

En circunstancias de que esa utilidad no fué considerada como renta para los efectos de la tercera categoría, sino como aumento de capital, en lo que a la sociedad se refiere —considerando 3.º y artículo 15 de la Ley N.º 8419— para la sucesión fué estimada como renta; como tal renta se ordenó pagar el impuesto global complementario, tanto por la Dirección General de Impuestos Internos cuanto por el fallo de mayoría.

4.º—Estimamos, como ya se ha dicho, errada esta interpretación de la Ley de Impuesto a la Renta y, por el contrario, afirmamos de la manera más terminante que sólo un estudio aislado de ciertas disposiciones de la referida ley ha podido explicar una

(**) El autor del voto de minoría no ha hecho sino confirmar su opinión anteriormente manifestada, en el fallo que publicamos en las páginas 255 y siguientes de este mismo número de la *Revista de Derecho*.—Nota de la Dirección.

RECLAMACION DE IMPUESTO

269

sentencia que se aparta totalmente de la naturaleza misma del impuesto global complementario.

La sentencia de mayoría no discute, ni podía hacerlo, que para "Pualuan Hermanos" la utilidad obtenida es un aumento de capital, puesto que la referida sociedad no hacía de la compra y venta de muebles e inmuebles su profesión habitual, caso único en que esa utilidad pasa a ser considerada como renta tributable en la tercera categoría, al tenor de lo estatuido en el artículo 15 de la referida Ley N.º 8419.

Ahora bien, si para la sociedad comercial "Pualuan Hermanos" no fué esa diferencia de precio considerada como renta, no comprendemos cómo esa utilidad se transforma en renta para los efectos del impuesto global complementario que los socios de toda sociedad deben pagar, al tenor del artículo 49 letra a) de la expresada Ley N.º 8419.

5.º—Para justificar una resolución como la que motiva estas notas, los sentenciadores de mayoría —considerandos 7.º y 8.º— han recurrido a la distinción que hace nuestra legislación positiva entre los socios y la sociedad, en el sentido de que esta última forma una persona jurídica distinta de los socios individualmente considerados, como lo determina el artículo 2053 del Código Civil; y que, en consecuencia, la excepción contemplada en el artículo 15 (17) de la Ley N.º 8419, alcanza tan sólo a la persona jurídica y no a los componentes de ella, en este caso la sucesión de don Semi Pualuan. Tal es, en síntesis, lo que se desprende de los considerandos arriba citados.

6.º—Nadie discute que la sociedad es una persona jurídica diversa de los socios que la componen. La ficción que importa la existencia de las sociedades, según la doctrina aceptada por nuestra legislación, no implica, sin embargo, que lo que es utilidad no tributable para la persona jurídica no lo sea también para sus componentes.

En efecto, en materia de tributación, por lo menos dentro de la Ley de Impuesto a la Renta, no puede afirmarse en forma absoluta una total separación entre la sociedad y los socios. Si bien ello es exacto tratándose de las denominadas sociedades de capital

—las anónimas—, en cuanto se refiere a las de personas —como la colectiva—, la situación es diversa. Y ello encuentra una justificación clara en la misma ley antes citada, como se pasa a indicar.

En las sociedades anónimas, el interés del socio está representado por las acciones que en ella tenga. Su participación en las utilidades de la sociedad está constituida por el dividendo correspondiente.

Ahora bien, el dividendo es una renta que, como tal, está sometida al tributo de la segunda categoría y también al complementario, todo por lo que al socio o accionista se refiere. La sociedad anónima, por su parte, paga por la utilidad obtenida en el año impuesto cédular, ya sea de la segunda o de la cuarta categoría, según el caso.

En otros términos, la separación que existe entre el socio y la sociedad se deja de manifiesto en las anónimas en forma clara: la utilidad de la sociedad paga impuesto de categoría y, entregada esa utilidad a los socios o accionistas, paga nuevamente el de categoría además del global complementario, según la situación.

7.º—Muy diversa es la situación cuando se trata de una sociedad colectiva, de cuyo tipo era "Pualuan Hermanos", puesto que la utilidad obtenida por estas sociedades se grava una vez en el cédular y, entregada a cada socio la parte que de esa utilidad le corresponde, paga él solamente el complementario.

Si la separación de la sociedad y los socios fuera tan exacta como lo sostiene el fallo de mayoría, no se explicaría por qué los socios no pagan también impuesto de categoría; pero como esa afirmación es errónea, en cuanto al caso fallado se refiere, se ve claro que tal aserto no está apoyado en la ley de Impuesto a la Renta.

Si dentro del mecanismo de la ley citada fuera cierto que esa total separación existe, en lo que atañe a las sociedades de personas, haría tiempo que la Dirección de Impuestos Internos habría obligado a los socios a tributar, por su parte en las utilidades de la sociedad, dentro del impuesto por categoría, sin perjuicio de hacerlo igualmente en el complementario. Por lo menos así debiera hacerlo, para ser consecuente con este principio.

RECLAMACION DE IMPUESTO

271

Sin embargo, debemos aceptar que el legislador, en este evento, no ha hecho una separación total entre socios y sociedad. No creemos del caso entrar a considerar los fundamentos de tal criterio (***).

8.º—Pero no tan sólo las consideraciones anteriores nos inducen a rechazar la doctrina contenida en el fallo de mayoría.

Es un principio elemental de nuestro sistema tributario, que el impuesto global complementario —su mismo nombre lo indica— tiene por finalidad gravar “el monto total de la renta imponible determinada en conformidad a lo dispuesto en el título IV” de la tantas veces citada Ley N.º 8419 (artículo 49); y que por “renta imponible total” se entiende “la suma de las rentas imponibles o devengadas... por el contribuyente, dentro de las categorías” (artículo 50).

En consecuencia, es una verdad inconcusa que, al tenor de la Ley de Impuesto a la Renta, el complementario grava la renta total percibida por el contribuyente, después de haber pagado, como tal renta, los impuestos cedulares correspondientes. Se exceptúan tan sólo aquellos casos de rentas que, “sin dejar de ser tales”, no han pagado el cédular por estar consideradas en las exenciones de cada categoría y que, sin embargo, son tomadas en cuenta para el complementario.

A contrario sensu, no habiéndose gravado una utilidad —digamos impropriamente “renta”— dentro de alguna categoría, no puede ella ser tributable para el impuesto global complementario, pues repugna al buen sentido que se hable de un impuesto de tal índole cuando él no complementa nada.

La interpretación anterior está de acuerdo con lo que la jurisprudencia ha entendido sobre el particular.

Podemos citar, entre otros fallos, el siguiente: “El impuesto global complementario —como su nombre lo indica— sirve para

(***) Véase sobre el particular el trabajo de don Francisco Carrera, intitulado *La personalidad de las sociedades ante el impuesto de renta que se publica en las páginas N.ºs 127 y siguientes de este mismo número de la Revista de Derecho.*—Nota de la Dirección.

completar el ya pagado por el contribuyente en las diversas categorías según el origen de la renta, por lo que no se concibe que comprenda una renta que a su vez no hubiera sido alcanzada por la categoría de que forma parte, y debe servir de base, entonces, solamente esa misma renta ya precisada en la categoría respectiva". Y más adelante se dice: "Ese impuesto gravita sobre la renta imponible total, entendiéndose por ella, según definición de la ley, la suma de las rentas imponibles percibidas, incluyendo las rentas sobre las cuales se haya retenido el impuesto y aún las mismas exentas" (1).

Al igual que este fallo se podrían citar muchos otros. Remitimos al lector a la obra de que es autor don Alfonso Bravo P., intitulada "Ley de Impuesto a la Renta ante la Jurisprudencia" (2), en la que encontrará varias sentencias sobre esta materia con su comentario.

9.º—El impuesto global complementario lo pagan las personas jurídicas cuando no distribuyen "sus rentas" entre personas naturales (artículo 49 letra a). Pagan ese impuesto los componentes de la persona jurídica si ésta les entrega a ellos "sus rentas". En consecuencia, es condición fundamental, para que el impuesto complementario lo paguen los componentes de una sociedad, que ellos hayan recibido "renta" de la persona jurídica.

Ahora bien, si la sociedad les entrega a los socios "aumento de capital", según el artículo 15 de la ley, no se ve cómo puede transformarse ese aumento de capital en renta, en cuanto él pasa a los socios. Aceptar esa tesis es hacer de nuevo la ley y no interpretarla, como quiera que si mientras el aumento de capital está en la sociedad es tal, no se concibe por medio de qué arte pueda pasar a ser "renta" al serles entregado a los socios el referido aumento de capital. Ya está dicho más arriba, que ese posible argumento de diferencia entre socio y sociedad no existe para las sociedades de personas.

(1) Revista de Derecho y Jurisprudencia, Segunda Parte, Sección 1.ª, página 272.

(2) Páginas 191 y siguientes.

RECLAMACION DE IMPUESTO

273

El criterio contrario, que es el que acepta la sentencia que se comenta, importa en el fondo gravar ese "aumento de capital" con el impuesto global complementario por el hecho de ser entregado a los socios. Por consiguiente, si no hubiera sido entregada a los socios, la utilidad obtenida por "Pualuan Hermanos" no habría sido gravada con ningún impuesto: no con el de categoría, por expresa disposición del artículo 15; ni tampoco con el complementario, puesto que el precepto contenido en el artículo 49 letra a) dice a la letra lo siguiente: "Se aplicará, cobrará y pagará anualmente un impuesto complementario, con arreglo a las siguientes normas y tasas: a) Sobre el monto total de la "renta imponible" determinada en conformidad a lo dispuesto en el título IV de la presente ley, de las personas jurídicas de cualquiera naturaleza, que no sean el Fisco y las Municipalidades, "y que no distribuyan sus rentas" entre personas naturales, seis por ciento".

De acuerdo con el precepto citado últimamente, "el aumento de capital" obtenido por la sociedad "Pualuan Hermanos" no habría pagado el complementario, de haber permanecido en ella, por cuanto pagan las personas jurídicas ese impuesto sobre "sus rentas" cuando no las entregan a los socios. Como según la sentencia que se comenta, de acuerdo con el artículo 15, "Pualuan Hermanos" obtuvo un "aumento de capital" para los efectos de la tercera categoría, aumento de capital también habría tenido que ser esa utilidad para el impuesto complementario. El criterio del fallo de mayoría importa, pues, un error, ya que hace un distinguo que la ley no autoriza en ninguna parte.

10.º—Para encontrar apoyo a sus argumentaciones, los sentenciadores de mayoría, además de los fundamentos antes analizados, sacaron el problema del aspecto en que fué planteado en el reclamo, puesto que acudieron —según se puede leer en el considerando 3.º—, al artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta. En otros términos, afirman que el "aumento de capital" de "Pualuan Hermanos", distribuido entre los socios, no es tan sólo una renta tributable en el complementario sino además en la tercera categoría, por cuanto ese precepto no atiende al "origen, naturaleza y denominación del beneficio que se reciba". Ni la Dirección Ge-

neral de Impuestos Internos, con el criterio fiscalista que se le reconoce uniformemente, habría encontrado mejor argumento.

Esta afirmación, aparentemente lógica, es totalmente falsa. En efecto, con ese temperamento da igual que la utilidad obtenida por una sociedad sea "renta" o "aumento de capital". Nos explicaremos.

Si la utilidad entre la compra y la venta de los bienes de "Pualuan Hermanos" hubiera sido "renta" para la sociedad, habría ésta pagado el impuesto de la tercera categoría y los socios el global complementario. Si esa utilidad —como lo reconocen el fallo de mayoría y la Dirección de Impuestos Internos—, es "aumento de capital" para la sociedad, no es menos cierto que entregado a los socios, éstos, al igual que la sociedad en el caso de "renta", a que terminamos de referirnos, tendrían que pagar el impuesto de tercera categoría —considerando 3.º— y además el global complementario, como lo ordena la sentencia en examen.

En términos más claros: el legislador, según los sentenciadores de mayoría, habla inútilmente de "aumento de capital" en el artículo 15 de la Ley de Impuesto a la Renta, ya que entregada esa utilidad a los componentes de una persona jurídica, hay que tributar tanto en la tercera categoría como en el complementario. Esto importa lo mismo que afirmar que la sucesión de don Semi Pualuan está expuesta a pagar todavía el impuesto de la tercera categoría, además del complementario que la sentencia de mayoría le impone. Un criterio semejante no puede prosperar ante la Excelentísima Corte Suprema, como lo esperamos.

11.º—Como dijimos anteriormente, la jurisprudencia sobre el asunto resuelto es variable; pero se orienta en sentido diverso del que ha sancionado el fallo de mayoría.

Así, en sentencia del año 1948, la Excelentísima Corte Suprema, por cuatro votos contra tres, estimó que el mayor valor obtenido por la "Sociedad Fábrica de Tejidos Sedylan" era tributable, para los efectos del impuesto complementario, por el socio señor Erich Grau R. (3).

(3) Gaceta de los Tribunales, 1948, Segundo Semestre, Sentencia N.º 22.

RECLAMACION DE IMPUESTO

275

En el último fallo dictado por nuestro más alto tribunal, sobre esta misma cuestión, —según nuestros antecedentes— estimó, ahora por cinco votos contra dos, que “cuando la sociedad que no hace de la compraventa de bienes raíces su profesión habitual, reparte entre sus socios el sobreprecio obtenido de la venta de su propiedad inmueble, les distribuye el aumento de capital constituido por ese sobreprecio y no una utilidad afecta a impuesto a la renta. La exención de impuesto al aumento de capital que establece el artículo 19, letra a) de la Ley N.º 6457, incluye también el impuesto global complementario” (4).

Este fallo se dictó, al igual que el anteriormente citado, en juicio seguido por uno de los socios de Sedylan, contra el Fisco; pero esta vez el reclamante obtuvo un éxito que al otro le fué denegado...

Ramón Domínguez Benavente

* * * * *

(4) Revista de Derecho y Jurisprudencia, Tomo 46, Segunda Parte, Sección 1.ª, página 392.