

REVISTA DE DERECHO

AÑO XX

ENERO-MARZO DE 1952

N.º 79

DIRECTOR: ORLANDO TAPIA SUAREZ

COMITE DIRECTIVO:

ROLANDO MERINO REYES

ALEJANDRO VARELA SANTA MARIA

JUAN BIANCHI BIANCHI

VICTOR VILLAVICENCIO G.

QUINTILIANO MONSALVE JARA

MARIO CERDA MEDINA



ESCUELA TIPOGRAFICA SALESIANA - CONCEPCION (CHILE)

CORTE SUPREMA

**COMPANIA DISTRIBUIDORA NACIONAL
CON FISCO**

RECLAMACION DE IMPUESTO

Recurso de casación en el fondo

**CASACION — CASACION EN EL FONDO — CAUSALES DE CASACION
— IMPUESTO — LEY DE LA RENTA — BENEFICIOS EXCESIVOS —
GANANCIAS EXTRAORDINARIAS — COMERCIO E INDUSTRIA — RENTA
LIQUIDA — CORREDORES DE COMERCIO — MARTILLEROS — COMI-
SIONISTAS — CONSTRUCTORES — EMPRESA COMERCIAL — IMPUES-
TO DE CATEGORIAS — VENTAS A COMISION.**

DOCTRINA.— Al establecer el artículo 15 de la Ley N.º 7144 un impuesto sobre los beneficios excesivos, derivados exclusivamente del ejercicio del comercio y de la industria, a que se refiere la primera parte del primer inciso del artículo 15 de la Ley de Impuesto a la Renta, gravó las ganancias extraordinarias que se obtienen en el ejercicio del comercio y de la industria, que son las actividades contempladas en la aludida disposición de la Ley

de Impuesto a la Renta.

La circunstancia de que la Ley N.º 7144 se haya referido de manera expresa a la “primera parte del primer inciso del artículo 15 de la Ley de Impuesto a la Renta”, manifiesta la voluntad del legislador de excluir del nuevo tributo a los beneficios contemplados en la segunda parte del citado inciso primero del artículo 15 —hoy 13— de la Ley de Impuesto a la Renta, —actualmente Ley N.º 8419—, segunda

parte según la cual "los corredores titulados o no, comisionistas, martilleros o constructores, estarán sujetos al impuesto de esta categoría sobre la renta líquida que provenga de sus ocupaciones respectivas".

Sin embargo, esta excepción no es aplicable a la Compañía Distribuidora Nacional, que no es corredor de comercio, ni comisionista, ni constructor, sino que es una empresa comercial en que "se asocian y utilizan capitales, y emplea y aprovecha el trabajo ajeno", cayendo de lleno por consiguiente en el precepto de la primera parte del inciso citado del artículo 15 que, como se ha dicho, grava, en general, las rentas derivadas del ejercicio del comercio y de la industria.

Santiago, nueve de Enero de mil novecientos cincuenta y dos.

Vistos:

La Compañía Distribuidora Nacional se ha presentado a la Dirección General de Impuestos Internos, con la solicitud de fojas 1, en la que después de hacer varias apreciaciones acerca de las liquidaciones relacionadas con el impuesto de tercera categoría que ha debido pagar por el año tributario de 1946, agrega, "refirién-

dose a las liquidaciones relacionadas con el impuesto de la Ley 7144, que son materia del presente reclamo", que se encuentran exentas de ese impuesto, entre otras, las utilidades obtenidas por los comerciantes en su calidad de comisionistas, o sea, específicamente, las comisiones. En la liquidación de 28 de Diciembre de 1948, la Dirección, variando fundamentalmente el criterio con que había resuelto esta cuestión, establece un procedimiento arbitrario de cálculo para la determinación del impuesto, que no significa otra cosa que gravar con él las comisiones que la Ley 7144 declara exentas de este tributo. Estando las comisiones exentas del impuesto establecido por dicha ley, ellas deben excluirse previamente de la utilidad total obtenida por el contribuyente, para el cálculo del impuesto. No hay razón alguna para que la Dirección acepte las rebajas de los primeros ochenta mil pesos de las utilidades, y el 15% del capital propio, y excluya el monto de las comisiones, que están en idéntica situación, englobándolas dentro de las utilidades para el cálculo del impuesto, lo que significa nada menos que gravarlas con la contribución de que la misma ley las excluye. Concluye haciendo, además de otras, las siguientes peti-

RECLAMACION DE IMPUESTO

111

ciones concretas: "2.º Que para determinar si la Compañía está o no obligada al pago del impuesto establecido por la Ley 7144 sobre beneficios extraordinarios, debe deducirse previamente de la utilidad establecida en el ejercicio financiero del año, el monto de las comisiones percibidas por la Compañía en la proporción aceptada en las liquidaciones practicadas; 3.º Que deben hacerse las mismas rectificaciones y declaraciones con respecto a las liquidaciones correspondientes a los años tributarios 1944 y 1945".

Por resolución N.º 8364, de 22 de Noviembre de 1944, que se lee a fojas 8, la Dirección General de Impuestos Internos negó lugar a lo solicitado respecto del impuesto de la Ley 7144.

Habiendo apelado de esta resolución la Compañía Distribuidora Nacional, una de las Salas de la Corte de Apelaciones de Valparaíso la revocó en la parte apelada, y declaró "que ha lugar a las peticiones segunda y tercera formuladas en la solicitud de reclamo de fojas 1". Tuvo presente el Tribunal de alzada, al dictar su fallo revocatorio, las siguientes consideraciones, que tienen relación con el recurso:

1) Que el artículo 15 de la Ley 7144 establece "un impuesto so-

bre los beneficios excesivos derivados exclusivamente del ejercicio del comercio y de la industria a que se refiere la primera parte del primer inciso del artículo 15 de la Ley de Impuesto a la Renta";.

2) Que la primera parte del primer inciso citado establece, a su vez, un impuesto "sobre la renta líquida imponible derivada del ejercicio del comercio y de la industria";.

3) Que a menos que se quebrante la Ley 7144, no puede aplicarse el impuesto que crea a los beneficios excesivos derivados de las industrias o negocios a que se refiere la segunda parte del inciso primero del artículo 15 de la Ley de Impuesto a la Renta, segunda parte que comprende a "los corredores titulados o no, comisionistas, martilleros y constructores";.

6) Que el precepto del artículo 19 de la Ley 7144 que ordena que "no se deducirán de los balances respectivos ni los bienes que produzcan rentas clasificadas en categorías distintas de la tercera ni las rentas producidas por dichos bienes", no tiene aplicación en este caso, porque ese precepto se

refiere inicialmente al modo de determinar el beneficio de la empresa o negocio afecto a impuesto, y la ocupación de comisionista no está afectada a ningún impuesto distinto del de la renta de la tercera categoría;

7) Que la circunstancia de que el artículo 15 de la Ley de Impuesto a la Renta se refiera a las "ocupaciones" desempeñadas por los corredores, comisionistas, martilleros y constructores, cuyas actividades, cuando se ejercitan independientemente, caen más bien en el campo profesional; y, a la inversa, cuando se asocian y utilizan capitales y emplean y aprovechan el trabajo ajeno, como es el caso de autos, constituyen empresa comercial antes que ocupación profesional, es una distinción que aunque tiene base en los hechos, no la contempló el legislador que ni prohíbe la asociación de comisionistas ni establece preceptos de excepción para tales sociedades".

El Fisco ha interpuesto recurso de casación en el fondo contra la sentencia indicada de la Corte de Apelaciones de Valparaíso, y formalizándolo en el escrito de fojas 22, sostiene que ese fallo incurre en las siguientes infracciones legales, que han tenido influencia en lo dispositivo:

a) **Infracción del inciso 1.º del artículo 15 de la Ley 7144, y de los artículos 19 inciso 2.º y 22 inciso 1.º del Código Civil.** Para el fallo recurrido las comisiones no están gravadas con el impuesto a los beneficios excesivos; únicamente quedarían afectas al tributo las rentas obtenidas en el ejercicio del comercio o de la industria, atendido lo que prescribe el inciso citado del artículo 15 de la Ley 7144.

El precepto aludido, redactado tal vez en forma poco feliz, no tiene por objeto determinar cuáles son las rentas gravadas, sino que establece cuáles son los contribuyentes sobre los que va a pesar el impuesto. Esto aparece de manifiesto si se considera la primera parte de ese inciso segundo. En él la ley determina cuáles son los beneficios excesivos "de una empresa o negocio comprendido en la tercera categoría, y a que se ha referido el inciso anterior", y queda de manifiesto porque esa frase explicativa "y a que se ha referido el inciso anterior", referida a las empresas o negocios, deja en claro que el inciso primero aludía también a las empresas o negocios, es decir, a los sujetos del impuesto y no a las rentas gravadas.

Toda duda sobre la inteligencia que debe darse al inciso pri-

RECLAMACION DE IMPUESTO

113

mero, cede ante esa frase explicativa del inciso segundo.

Si no fuera así, si el inciso primero no tuviera por objeto determinar quiénes son los contribuyentes afectos al impuesto, existiría una evidente contradicción entre ese precepto por un lado, y el contenido en el artículo 19 por el otro. Porque mientras el inciso primero del artículo 15 establecería el impuesto sobre los beneficios derivados del ejercicio del comercio y de la industria exclusivamente, el inciso 2.º del mismo artículo y el artículo 19 gravarían no sólo las rentas originadas en el giro del comercio y de la industria, sino el total de las rentas que excediera del 15% del capital propio de una empresa o negocio, ya que, según el primero, "para los fines de la presente ley se reputarán beneficios excesivos... las rentas obtenidas por dicha empresa o negocio en todas las categorías de la ley sobre impuesto a la renta", y de acuerdo con el segundo, "para determinar el beneficio de la empresa o negocio afecto a impuesto, no se deducirán de los balances respectivos ni los bienes que producen rentas clasificadas en categorías distintas de la tercera, ni las rentas producidas por dichos bienes".

La historia fidedigna del establecimiento de esta disposición corrobora que no se persiguió otra cosa que "precisar exactamente que el impuesto está destinado a los comerciantes e industriales", y para ese efecto se le relacionó con una disposición de la ley sobre impuesto a la renta que distingue entre los comerciantes e industriales, que quedarían afectos al tributo, y los corredores, comisionistas, martilleiros, etc., que quedarían exentos del mismo.

Todos estos antecedentes demuestran que la disposición del inciso 1.º del artículo 15 que nos ocupa, tiene por objeto y determina quiénes son los gravados por el tributo, y establece que han de pagarlo los comerciantes e industriales, y no ha podido, por lo mismo, interpretarse esa disposición en otro sentido, para declarar que en ella se señalan las rentas sujetas al gravamen, y que las comisiones obtenidas por los comerciantes e industriales quedan exentas.

Al interpretarlo así, fuera de haberse infringido el tantas veces citado inciso 1.º del artículo 15 de la Ley 7144, se han violado también el inciso 2.º del artículo 19 y el inciso 1.º del artículo 22 del Código Civil. El primero, al

no interpretar la disposición de la Ley 7144, recurriendo a la intención o espíritu que tuvo el legislador al dictar el precepto, que aparece claramente de la historia fidedigna de su establecimiento: el segundo, al no interpretar la misma disposición en función de otras de la misma Ley 7144, especialmente del inciso 2.º del mismo artículo 15 y del artículo 19, de manera que entre todas ellas haya la debida correspondencia y armonía; y por último, el inciso 1.º del artículo 15 de la Ley 7144 se ha infringido al darle un sentido o alcance que no tiene, como es el de considerar que por él sólo se gravan las rentas obtenidas en el ejercicio del comercio y de la industria, cuando, en realidad, lo que dispone es que grava a los comerciantes e industriales, lo que es cosa bien distinta.

La infracción de estos preceptos ha influido substancialmente en lo dispositivo del fallo, porque, de no haberse producido, la sentencia no habría llegado a la conclusión de que ese precepto exime del tributo a las comisiones, y habría confirmado el fallo de alzada.

b) Infracción del artículo 15, inciso 2.º de la Ley 7144, que se hace consistir en que se ha resuelto que las rentas obtenidas

por un comerciante en el capítulo de comisiones, no están gravadas con el impuesto a los beneficios excesivos, siendo que el precepto legal indicado establece que "para los fines de la presente ley se reputarán beneficios excesivos de una empresa o negocio comprendido en la tercera categoría, y a que se ha referido el inciso anterior, las rentas obtenidas por dicha empresa o negocio en todas las categorías de la ley sobre impuesto a la renta, que representen un porcentaje superior al 15% del capital propio de cada empresa o negocio".

No hay razón alguna para estimar, como lo hace el fallo recurrido, que las comisiones, que se encuentran contempladas en la 3.ª categoría, no están gravadas con el impuesto, cuando son ganadas por un comerciante o industrial afecto al tributo, pues dicho inciso 2.º no hace distinción y grava todas las rentas obtenidas en todas las categorías de la ley sobre impuesto a la renta.

El artículo 19 de la misma Ley 7144 corrobora esta conclusión, porque en él se establece que "para determinar el beneficio de la empresa o negocio afecto a impuesto, no se deducirán de los balances respectivos ni los bienes que producen rentas clasificadas

RECLAMACION DE IMPUESTO

115

en categorías distintas de la tercera, ni las rentas producidas por dichos bienes".

La historia fidedigna del establecimiento de la ley viene a demostrar también que ella grava todas las rentas obtenidas por los comerciantes o industriales. Es sabido que este mismo impuesto se estableció en forma transitoria por la Ley 5154, y que el proyecto de la que fué después Ley 7144, contenido en el Mensaje del Ejecutivo, era una reproducción fiel de los preceptos de aquella ley. Pues bien, el artículo 9.º de esa ley disponía: "Establécese un impuesto extraordinario a los beneficios excepcionales derivados del ejercicio de las actividades comprendidas en la 3.ª categoría de la ley sobre impuesto a la renta, realizados a partir desde el 1.º de Enero de 1932 y hasta el 31 de Diciembre de 1933". Y el inciso 1.º de su artículo 10 agregaba: "Se entenderá, para los efectos de la aplicación del impuesto a que se refiere el artículo anterior, como beneficios extraordinarios a los que representen, en relación con el capital en giro de la empresa, un porcentaje superior a un 15%, siempre que el ejercicio considerado abarque un período de un año". De acuerdo con el artículo 15 de aquella ley, quedaban exentos del impuesto "a-

quellos contribuyentes que, no obstante estar gravados en la 3.ª categoría de la ley sobre impuesto a la renta, tales como los corredores, martilleros, comisionistas, constructores, etc. obtienen utilidad proveniente del solo esfuerzo personal y no de la inversión de capitales o de la explotación de bienes materiales". El Ejecutivo quiso implantar el mismo sistema en la nueva ley, pero el legislador lo alteró sustituyendo las disposiciones de los artículos 9 y 10 de la antigua ley, por el artículo 15 de la vigente, que pasaba a gravar así no sólo las rentas de la 3.ª categoría, sino todas las rentas obtenidas en una empresa o negocio por un comerciante o industrial.

Siendo así, es evidente que el impuesto a los beneficios excesivos grava a la reclamante, y la grava sobre el total de las rentas que percibe, comprendidas entre ellas las comisiones, y al declarar la sentencia que esas comisiones no están afectas al tributo, ha infringido la disposición del inciso 2.º del artículo 15 de la Ley 7144, que si bien no grava a los comisionistas, grava las comisiones cuando ellas son percibidas por comerciantes o industriales, como en el caso de autos, en que constituyen uno de los rubros de entrada de la reclamante.

Esta infracción ha influido substancialmente en lo dispositivo del fallo, porque si no se hubiera producido, la sentencia habría debido llegar a la conclusión forzosa de que las comisiones obtenidas por los comerciantes o industriales están gravadas, y consiguientemente, habría confirmado el fallo en alzada.

Se han traído los autos en relación sobre este recurso de casación en el fondo.

Con lo expuesto y considerando:

1.º) Que son hechos de la causa, establecidos en el considerando séptimo del fallo de alzada, que la Compañía Distribuidora Nacional es una empresa comercial, y que entre las utilidades que obtiene figuran partidas de dinero recibidas a título de comisiones, actividad que ejercita la Distribuidora Nacional asociando y utilizando capitales, y empleando y aprovechando el trabajo ajeno;

2.º) Que en la parte pertinente de la presentación de fojas 1, a cuyas peticiones segunda y tercera da lugar la sentencia recurrida, solicita la Compañía Distribuidora Nacional que las liquidaciones relacionadas con el im-

puesto que, la Ley 7144 estableció sobre las utilidades excesivas, sean rectificadas en la siguiente forma: "Que para determinar si la Compañía está o no obligada al pago del impuesto establecido por la Ley 7144 sobre los beneficios extraordinarios, debe deducirse previamente de la utilidad establecida en el ejercicio financiero del año, el monto de las comisiones percibidas por la Compañía, en la proporción aceptada en las liquidaciones practicadas; que deben hacerse las mismas rectificaciones y declaraciones con respecto a las liquidaciones correspondientes a los años tributarios 1944 y 1945";

3.º) Que la sentencia recurrida acogió estas dos peticiones de la Compañía Distribuidora Nacional, por las razones aducidas en sus siete fundamentos, razones que pueden sintetizarse como sigue: El artículo 15 de la Ley 7144 establece un impuesto sobre los beneficios excesivos derivados exclusivamente del ejercicio del comercio y de la industria, a que se refiere la primera parte del primer inciso del artículo 15 de la ley sobre impuesto a la renta, la cual, a su vez, ha creado un impuesto sobre la renta líquida imponible derivada del ejercicio del comercio y de la industria; a

RECLAMACION DE IMPUESTO

117

menos de quebrantar la Ley 7144, no puede aplicarse el impuesto que ella crea a los beneficios excesivos derivados de las industrias o negocios a que se refiere la segunda parte del inciso 1.º del artículo 15 de la ley sobre impuesto a la renta, segunda parte que comprende, a los corredores, titulados o no, comisionistas, martilleros y constructores; excepción lógica porque las utilidades que éstos obtienen dependen más de su inteligencia e iniciativa que del dinero que emplean en sus ocupaciones; y real porque la proporción de las utilidades con respecto al capital que el legislador toma en cuenta para calificar los beneficios de excesivos, no encuadra ni tiene relación de dependencia entre el dinero que se emplea y la renta que se obtiene en esta clase de actividades. Agrega el fallo en su considerando 6.º, que el precepto del artículo 19 de la Ley 7144 "no tiene aplicación en este caso, porque ese precepto se refiere inicialmente al modo de determinar el beneficio de la empresa o negocio afecto a impuesto, y la ocupación de comisionista no está afecta a ningún impuesto distinto del de la renta de la tercera categoría";

4.º) Que el recurso, al atacar este fallo, sostiene que él viola el

inciso 1.º del artículo 15 de la Ley 7144, porque esta disposición tiene por objeto y determina quiénes son los gravados por el tributo a los beneficios extraordinarios, y establece que han de pagarlo los comerciantes e industriales, pero no señala las rentas sujetas a este gravamen; y trasgrede el inciso 2.º del citado artículo 15 de la Ley 7144, que es el que señala cuáles son las rentas gravadas con este tributo;

5.º) Que los dos primeros incisos del artículo 15 de la Ley 7144, y el artículo 19 de esa misma ley, a los cuales se refiere el recurso, según lo que ha quedado expuesto precedentemente, dicen como sigue: "Artículo 15.—Establécese un impuesto sobre los beneficios excesivos derivados exclusivamente del ejercicio del comercio y de la industria, a que se refiere la primera parte del primer inciso del artículo 15 de la ley de impuesto a la renta. Para los fines de la presente ley se reputarán beneficios excesivos de una empresa o negocio comprendido en la 3.ª categoría y a que se ha referido el inciso anterior, las rentas obtenidas por dicha empresa o negocio en todas las categorías de la ley sobre impuesto a la renta, que representen un porcentaje superior al quince por

ciento del capital propio de cada empresa o negocio". "Artículo 19.—En la aplicación y fiscalización del impuesto sobre los beneficios excesivos creado por esta ley se observarán todas las disposiciones pertinentes que rigen los impuestos vigentes de la ley de impuesto a la renta; pero para determinar el beneficio de la empresa o negocio afecto a impuesto no se deducirán de los balances respectivos ni los bienes que producen rentas clasificadas en categorías distintas de la tercera, ni las rentas producidas por dichos bienes, y se admitirán, además, como gastos, los impuestos a la renta pagados en conformidad a las leyes respectivas";

6.º) Que al establecer el artículo 15 de la Ley 7144 un impuesto sobre los beneficios excesivos derivados exclusivamente del ejercicio del comercio y de la industria, a que se refiere la primera parte del primer inciso del artículo 15 de la ley de impuesto a la renta, gravó las ganancias extraordinarias que se obtienen en "el ejercicio del comercio y de la industria", que son las actividades contempladas en la referida primera parte del primer inciso del artículo 15 (hoy 13) de la ley sobre impuesto a la renta;

7.º) Que, sin embargo, la circunstancia de que la Ley 7144 se haya referido de manera expresa a "la primera parte del primer inciso del artículo 15 de la ley de impuesto a la renta", manifiesta la voluntad del legislador de excluir del nuevo tributo a los beneficios contemplados en la segunda parte del citado inciso 1.º del artículo 15 (hoy 13) de la ley de impuesto a la renta, (actualmente Ley 8419), segunda parte según la cual "los corredores, titulados o no, comisionistas, martilleros y constructores estarán sujetos al impuesto de esta categoría sobre la renta líquida que provenga de sus ocupaciones respectivas";

8.º) Que, por lo tanto, no cabe dudar de que las rentas de los corredores titulados o no, de los comisionistas, de los martilleros y de los constructores, no quedaron comprendidas en el nuevo gravamen creado por la Ley 7144, y es exacta la explicación que a este propósito da el fallo recurrido, diciendo en su considerando 4.º que este precepto se funda en que "la proporción mayor o menor del 15% del capital, que el legislador toma en cuenta para calificar los beneficios de excesivos o normales, no encuadra ni tiene relación de dependencia entre el

RECLAMACION DE IMPUESTO

119

dinero que se emplea y la renta que se obtiene en esta clase de actividades”;

9.º) Que, sin embargo, tal conclusión no podría aplicarse a la Compañía Distribuidora Nacional, que no es corredor de comercio, ni comisionista, ni martillero, ni constructor, según lo declara el propio fallo de alzada, en su considerando 7.º, sino que es una empresa comercial en que “se asocian y utilizan capitales, y emplean y aprovechan el trabajo ajeno”;

10.º) Que, por consiguiente, la Compañía reclamante, empresa comercial que paga sus impuestos a la renta, de acuerdo con las normas de la tercera categoría de la ley respectiva, no queda comprendida en la regla de excepción contemplada en la segunda parte del inciso primero del artículo 15 de esa ley (hoy artículo 13 de la Ley 8419), y cae de lleno en el precepto de la primera parte de aquel inciso, que, como se ha dicho, grava, en general, las rentas “derivadas del ejercicio del comercio y de la industria”; porque si bien para los corredores, comisionistas, martilleros y constructores, no rige el impuesto sobre beneficios excesi-

vos establecido por la Ley 7144, se aplica ese tributo a los comerciantes que, entre sus actividades productivas de beneficios, tienen la de vender a comisión, utilizando sus capitales y empleando y aprovechando el trabajo ajeno;

11.º) Que es del caso también recordar que el mismo artículo 15 de la Ley 7144, que estableció el impuesto sobre los beneficios excesivos, dispone en su inciso segundo que “para los fines de la presente ley se reputarán beneficios excesivos de una empresa o negocio comprendido en la tercera categoría, y a que se ha referido el inciso anterior, las rentas obtenidas por dicha empresa o negocio en **todas las categorías** de la ley sobre impuesto a la renta, que representen un porcentaje superior al 15% del capital propio de cada empresa o negocio”, y el artículo 19 de la misma Ley 7144 agrega, que “para determinar el beneficio de la empresa o negocio afecto a impuesto **no se deducirán** de los balances respectivos ni los bienes que producen rentas clasificadas en categorías distintas de la tercera, ni las rentas producidas por dichos bienes”, normas ambas que corroboran la conclusión a que antes se llegó, en el sentido de que si bien los corredores, comisionistas, martilleros

y constructores, no están afectos al impuesto sobre beneficios excesivos, creado por la Ley 7144, lo están las empresas o negocios comerciales, por "las rentas obtenidas en todas las categorías de la ley sobre impuesto a la renta", sin que puedan deducirse "de los balances respectivos ni los bienes que producen rentas clasificadas en categorías distintas de la tercera, ni las rentas producidas por dichos bienes", esto es: todas las rentas obtenidas por la empresa o negocio mercantil, sin excepción, se deben considerar para los efectos de establecer si ellas exceden o no del 15% del capital propio de la empresa;

12.º) Que de todo lo anterior se desprende que al dar lugar el fallo recurrido a las peticiones de la compañía reclamante copiadas en el considerando 3.º del presente fallo, y por las cuales se solicita que para determinar si la compañía está o no obligada al pago del impuesto establecido por la Ley 7144 sobre los beneficios extraordinarios, debe deducirse previamente de la utilidad el monto de las comisiones percibidas por la compañía, lo que también debe hacerse con respecto a las liquidaciones correspondientes a los años 1944 y 1945, el indicado fallo ha hecho una mala apli-

cación de los preceptos consignados en los dos primeros incisos del artículo 15 de la Ley 7144, en la forma y con la influencia en lo dispositivo indicados en el recurso, por lo que éste debe ser acogido.

Por estas consideraciones y de conformidad con lo prevenido en los artículos 764, 785 y 802 del Código de Procedimiento Civil, se declara, dándose lugar al recurso, que se invalida la sentencia dictada a fojas 19 por una de las Salas de la Corte de Apelaciones de Valparaíso, con fecha veintinueve de Diciembre de mil novecientos cuarenta y ocho, y se la reemplaza por la que se dicta a continuación.

VOTO DISIDENTE.— Acorada contra el voto del Ministro señor Silva, quien estuvo por rechazar el recurso, con el mérito de los fundamentos 2.º a 8.º del fallo de mayoría, y de las consideraciones siguientes:

Es un hecho de la causa que la Sociedad reclamante ejerce actividades comprendidas en la primera y en la segunda parte del primer inciso del artículo 15 de la Ley de Impuesto a la Renta.

En virtud del precepto claro del inciso primero del artículo 15

RECLAMACION DE IMPUESTO

121

de la Ley 7144, no es dable extender el impuesto sobre los beneficios extraordinarios, a las empresas o negocios que realizan actividades mixtas, en la parte en que se dedican al ramo de comisiones.

No existe una norma legal explícita en el sentido de que no rija la exención contenida en el precepto recordado, cuando las empresas o negocios de esta clase utilizan capitales o aprovechan el trabajo ajeno; factores que, por lo demás, son necesarios para efectuar las operaciones propias del comercio, que quedan afectas al régimen de la citada Ley 7144.

Las disposiciones de los artículos 15 inciso segundo y 19 de la misma ley, se aplican a las empresas o negocios que están sujetos al impuesto creado por la mencionada ley, el que como se ha dicho, no alcanza a las actividades que se realizan en el ramo de comisiones.

Reemplácese el papel.

Redacción del Ministro señor Bianchi V.

Gregorio Schepeler — Manuel I. Rivas — Humberto Bianchi V. Luis Agüero — Rafael Fontecilla. Pedro Silva F. — Octavio del Real.

Sentencia de Reemplazo

Santiago, nueve de Enero de mil novecientos cincuenta y dos.

Vistos:

En cumplimiento de lo ordenado en el fallo que precede, y de conformidad con lo prevenido por el artículo 785 del Código de Procedimiento Civil, se dicta la siguiente sentencia en reemplazo de la de fojas 19, que ha sido anulada:

Con el mérito de los considerandos 2.º y 3.º del fallo de primera instancia, y teniendo, además, presente:

1.º) Que los dos primeros incisos del artículo 15 de la Ley 7144, y el artículo 19 de esa misma ley, dicen como sigue: "Artículo 15.— Establécese un impuesto sobre los beneficios excesivos derivados exclusivamente del ejercicio del comercio y de la industria, a que se refiere la primera parte del primer inciso del artículo 15 de la ley de impuesto a la renta. Para los fines de la presente ley se reputarán beneficios excesivos de una empresa o negocio comprendido en la tercera categoría y a que se ha referido el inciso anterior, las rentas obtenidas por dicha empresa o

negocio en todas las categorías de la ley sobre impuesto a la renta, que representen un porcentaje superior al quince por ciento del capital propio de cada empresa o negocio". "Artículo 19.—En la aplicación y fiscalización del impuesto sobre los beneficios excesivos creado por esta ley se observarán todas las disposiciones pertinentes que rigen los impuestos vigentes de la ley de impuesto a la renta; pero para determinar el beneficio de la empresa o negocio afecto a impuesto no se deducirán de los balances respectivos ni los bienes que producen rentas clasificadas en categorías distintas de la tercera, ni las rentas producidas por dichos bienes, y se admitirán, además, como gustos, los impuestos a la renta pagados en conformidad a las leyes respectivas";

2.º) Que al establecer el artículo 15 de la Ley 7144 un impuesto sobre los beneficios excesivos derivados exclusivamente del ejercicio del comercio y de la industria, a que se refiere la primera parte del primer inciso del artículo 15 de la ley de impuesto a la renta, gravó las ganancias extraordinarias que se obtienen en "el ejercicio del comercio y de la industria", que son las actividades contempladas en la referida pri-

mera parte del primer inciso del artículo 15 (hoy 13) de la ley sobre impuesto a la renta;

3.º) Que, sin embargo, la circunstancia de que la Ley 7144 se haya referido de manera expresa a "la primera parte del primer inciso del artículo 15 de la ley de impuesto a la renta", manifiesta la voluntad del legislador de excluir del nuevo tributo a los beneficios contemplados en la segunda parte del citado inciso 1.º del artículo 15 (hoy 13) de la ley de impuesto a la renta, (actualmente Ley 8419), segunda parte según la cual "los corredores, titulados o no, comisionistas, martilleros y constructores estarán sujetos al impuesto de esta categoría sobre la renta líquida que provenga de sus ocupaciones respectivas";

4.º) Que, por lo tanto, no cabe dudar de que las rentas de los corredores, titulados o no, de los comisionistas, de los martilleros y de los constructores, no quedaron comprendidas en el nuevo gravamen creado por la Ley 7144, ya que dicho precepto se funda en que la proporción mayor o menor del 15% del capital, que el legislador toma en cuenta para calificar los beneficios de excesivos o normales, no encuadra

RECLAMACION DE IMPUESTO

123

ni tiene relación de dependencia entre el dinero que se emplea y la renta que se obtiene en esta clase de actividades;

5.º) Que, sin embargo, tal conclusión no podría aplicarse a la Compañía Distribuidora Nacional, que no es corredor de comercio, ni comisionista, ni martillero, ni constructor, sino que es una empresa comercial en que "se asocian y utilizan capitales, y emplean y aprovechan el trabajo ajeno";

6.º) Que, por consiguiente, la compañía reclamante, empresa comercial, que paga sus impuestos a la renta, de acuerdo con las normas de la tercera categoría de la ley respectiva, no queda comprendida en la regla de excepción contemplada en la segunda parte del inciso primero del artículo 15 de esa ley (hoy artículo 13 de la Ley 8419), y cae de lleno en el precepto de la primera parte de aquel inciso, que, como se ha dicho, grava, en general, las rentas "derivadas del ejercicio del comercio y de la industria"; porque si bien para los corredores, comisionistas, martilleros y constructores, no rige el impuesto sobre beneficios excesivos establecidos por la Ley 7144, se aplica ese tributo a los comerciantes

que, entre sus actividades productivas de beneficios, tienen la de vender a comisión, utilizando sus capitales, y empleando y aprovechando el trabajo ajeno;

7.º) Que es del caso también recordar que el mismo artículo 15 de la Ley 7144, que estableció el impuesto sobre los beneficios excesivos, dispone en su inciso segundo que "para los fines de la presente ley se reputarán beneficios excesivos de una empresa o negocio comprendido en la tercera categoría, y a que se ha referido el inciso anterior, las rentas obtenidas por dicha empresa o negocio en **todas las categorías** de la ley sobre impuesto a la renta, que representen un porcentaje superior al 15% del capital propio de cada empresa o negocio", y el artículo 19 de la misma Ley 7144 agrega, que "para determinar el beneficio de la empresa o negocio afecto a impuesto **no se deducirán** de los balances respectivos ni los bienes que producen rentas clasificadas en categorías distintas de la tercera, ni las rentas producidas por dichos bienes", normas ambas que corroboran la conclusión a que antes se llegó, en el sentido de que si bien los corredores, comisionistas, martilleros y constructores, no están afectos al impuesto sobre

beneficios excesivos, creado por la Ley 7144, lo están las empresas o negocios comerciales, por "las rentas obtenidas en todas las categorías de la ley sobre impuesto a la renta", sin que puedan deducirse "de los balances respectivos ni los bienes que producen rentas clasificadas en categorías distintas de la tercera, ni las rentas producidas por dichos bienes", esto es: todas las rentas obtenidas por la empresa o negocio mercantil, sin excepción, se deben considerar para los efectos de establecer si ellas exceden o no del 15% del capital propio de la empresa.

Se confirma, en la parte apelada, la resolución de Impuestos Internos N.º 8364, de veintidós de Noviembre de mil novecientos cuarenta y siete, escrita a fojas 8.

Acordada contra el voto del Ministro señor Silva, quien estuvo por revocar, en la parte apelada, la referida resolución, y dar lugar a las peticiones segunda y tercera de la reclamación de fojas 1, en virtud de los fundamen-

tos de la sentencia de fojas 9, y de las razones que se consignan en el voto inserto en el fallo de casación.

Devuélvase.

Reemplácese el papel.

Redacción del Ministro señor Bianchi V.

Gregorio Schepeler — Manuel I. Rivas — Humberto Bianchi V. — Luis Agüero — Rafael Fontecilla — Pedro Silva F. — Octavio del Real.

Pronunciadas las dos sentencias que anteceden, por la Excelentísima Corte Suprema, integrada por su Presidente, don Gregorio Schepeler Pinochet y Ministros titulares, señores Manuel Isidro Rivas Muñoz, Humberto Bianchi Valenzuela, Luis Agüero Pérez, Rafael Fontecilla Riquelme, Pedro Silva Fernández y Octavio del Real Daza. — Guillermo Echeverría S. M., Secretario.

RECLAMACION DE IMPUESTO

125

COMENTARIO

La Compañía Distribuidora Nacional sostenía, refiriéndose a las liquidaciones relacionadas con el impuesto de la Ley 7144 a los beneficios excesivos, que debían excluirse previamente de la utilidad total obtenida por el contribuyente, para el cálculo del impuesto, entre otras, las utilidades obtenidas por los comerciantes en su calidad de comisionistas, o sea, específicamente, las comisiones, por considerar dicha Compañía que la ley referida las declaraba exentas de ese impuesto.

La Ley 7144 de 31 de Diciembre de 1941, publicada en el Diario Oficial el 5 de Enero de 1942, estableció, "con carácter de permanente" el impuesto sobre beneficios excesivos derivados exclusivamente del ejercicio del comercio y de la industria.

El artículo 15 de la citada ley, dice textualmente: "Establécese un impuesto sobre los beneficios derivados exclusivamente del ejercicio del comercio y de la industria, a que se refiere la primera parte del primer inciso del artículo 13 (15) de la Ley de Impuesto a la Renta.

"Para los fines de la presente ley, se reputarán beneficios excesivos de una empresa o negocio comprendido en la tercera categoría, y a que se ha referido el inciso anterior, las rentas obtenidas por dicha empresa o negocio, en todas las categorías de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que representen un porcentaje superior al quince por ciento del capital propio de cada empresa o negocio".

A su vez, el artículo 13 (15) de la Ley 8419 sobre Impuesto a la Renta dice textualmente: "Establécese un impuesto de 11% que se determinará, recaudará y pagará anualmente sobre la renta líquida imponible, derivada del ejercicio del comercio y de la industria..."

Del texto de las disposiciones legales antes transcritas, se deduce claramente que dicho impuesto a los beneficios excesivos afecta exclusivamente a las rentas de las personas, sociedades o empresas, dedicadas al ejercicio del comercio o de la industria y que se encuentran sometidas al impuesto de la tercera categoría,

en virtud de la primera parte del inciso primero del artículo 13 (15) de la Ley 8419.

El impuesto de beneficios excesivos afecta a todas las rentas de las personas, sociedades o empresas, que ejercen cualquiera de los actos de comercio calificados como tales por el Código respectivo, y que estén obligadas al pago del impuesto de la "Tercera Categoría" de la Ley de la Renta.

Quedan exentos del pago del impuesto de beneficios excesivos, de acuerdo con la redacción del artículo 15 de la Ley 7144, entre otros: "Los corredores, comisionistas, martilleros y constructores, mencionados en la segunda parte del inciso primero del artículo 13 (15) de la Ley de la Renta".

La Compañía reclamante paga sus impuestos a la renta, de acuerdo con las normas de la Tercera Categoría de la ley respectiva, y no puede, por tanto, considerársele comprendida en la regla de excepción anteriormente señalada. La exención del impuesto favorece a los corredores, comisionistas, martilleros y constructores, pero se aplica a los comerciantes que, entre sus actividades productivas de beneficios, desarrollan la de vender a comisión, utilizando sus capitales, y empleando y aprovechando el trabajo ajeno. Y se reputan beneficios excesivos, de una empresa o negocio comprendido en la Tercera Categoría de la Ley de la Renta, para los fines de la Ley 7144, "las rentas obtenidas por dicha empresa o negocio "en todas las categorías" de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que representen un porcentaje superior al quince por ciento del capital propio de cada empresa o negocio".

Ahora bien, para determinar el beneficio de la empresa o negocio afecto a impuesto, dispone el artículo 19 de la Ley 7144 que no se deducirán de los balances respectivos, ni los bienes que producen rentas clasificadas en categorías distintas de la "Tercera", ni las rentas producidas por dichos bienes.

De acuerdo con la disposición legal mencionada, deben incluirse, para determinar los beneficios excesivos, las rentas de bienes raíces, estén o no destinados al giro del negocio de tercera categoría, las de segunda categoría provenientes de toda clase de valores mobiliarios, y las de inversiones o participaciones en negocios o actividades de otras categorías, siempre que estas inver-

RECLAMACION DE IMPUESTO

127

siones aparezcan como anexas o dependientes del giro principal del comercio o industria a que se dedica el contribuyente.

En el caso presente, la Compañía reclamante, empresa comercial, que no es corredor de comercio, ni comisionista, tiene entre sus actividades productivas de beneficios, la de vender a comisión, utilizando sus capitales, y empleando y aprovechando el trabajo ajeno. En consecuencia, las rentas obtenidas por este concepto no pueden ni deben excluirse de sus respectivos balances para la determinación del impuesto sobre sus beneficios excesivos.

A nuestro criterio, la Excelentísima Corte Suprema, en la sentencia que comentamos, ha hecho una acertada y correcta aplicación de las disposiciones legales que rigen el impuesto a los beneficios excesivos.

Alejandro Dumay Deramond

★ ★ ★ ★ ★