

Santiago, veinticinco de septiembre de dos mil dieciocho.

Vistos:

En estos autos Rol N° 97.771-2016 de esta Corte Suprema, referidos a un procedimiento de reclamación tributaria intentada contra las liquidaciones N° 30 y 31 de fecha 27 de agosto de 2015, que determinaron diferencias por impuesto único del artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta y reintegro del artículo 97 de la misma ley correspondiente al año tributario 2012, emitidas por la Dirección Regional de Punta Arenas del Servicio de Impuestos Internos, el referido organismo fiscalizador dedujo recurso de casación en el fondo contra la sentencia de la Corte de Apelaciones de esa ciudad, que confirma la sentencia de primera instancia dictada por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Magallanes y la Antártica Chilena, que acogió el reclamo interpuesto por el contribuyente.

A fojas 512 se trajeron los autos en relación para conocer del recurso.

CONSIDERANDO:

Primero: Que por el presente recurso se denuncia en un único capítulo la infracción al inciso 2° del artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta en relación con los artículos 19 y 20 del Código Civil, fundado en que la sentencia no considera que la primera disposición establece un impuesto único sobre desembolsos que no constituyen gastos necesarios para producir la renta y la liberación de dicho impuesto, establecida en su inciso segundo, sólo dice relación con multas a favor del Fisco cuando éste actúa como autoridad pública ejerciendo la potestad sancionadora y no como contraparte en un contrato, cuyo es el caso de autos.

Añade, que el reclamante es concesionario del “Aeropuerto Presidente Carlos Ibáñez del Campo de Punta Arenas” y entre noviembre del año 2010 y



enero del año 2011 se le cursaron 59 multas de 150 Unidades Tributarias Mensuales cada una, impuestas por el Ministerio de Obras Públicas por obligaciones derivadas del contrato de concesión. Según el contribuyente dicho Ministerio actuó en su carácter de autoridad pública, pero resulta evidente que actuó a consecuencia de situaciones expresamente previstas en las bases de licitación y en el contrato, por lo que nacen del acuerdo de voluntades y no del *ius puniendi* estatal, cuestión reconocida en el propio fallo de primer grado, razón por la cual la exención en cuestión no resulta aplicable.

Sostiene que cuando la Ley de Impuesto a la Renta o el Código Tributario se refieren a multas aluden únicamente a la potestad sancionatoria y no a una sanción fijada en un contrato, por lo que es erróneo razonar -como lo hace el fallo impugnado- que la historia fidedigna del establecimiento de la Ley 19.155 -que dio lugar al texto vigente del artículo 21 en cuestión- da a entender que la tasa del 35% se aplica a situaciones elusivas, específicamente retiros encubiertos, cuyo no es el caso.

A continuación, expresa que las exenciones son taxativas y casuísticas, sin que se pueda perder de vista que el pago de multas no es un gasto necesario para producir la renta por lo que corresponde agregarlo a la renta líquida. Sin embargo, el artículo 21 del Decreto Ley 824 establece una tributación especial única y no de categoría, por lo que -a su juicio- si el contribuyente incurre en un desembolso que no califica como gasto necesario debe agregar su monto a su renta líquida imponible y, posteriormente, aplicarle la tributación en cuestión, por lo que constituye gasto rechazado afecto al impuesto del 35% ya que la exención debe aplicarse restrictivamente.

Segundo: Que, al explicar la forma como los errores de derecho denunciados influyeron substancialmente en lo dispositivo de la sentencia,



aduce que si se hubieran considerado y aplicado correctamente los preceptos señalados como infringidos se habría rechazado el reclamo interpuesto, pues se habría determinado que el pago por concepto de multas correspondía a un gasto rechazado y, además, sujeto a la tributación del artículo 21 del Decreto Ley N° 824, razón por la cual pide acoger el recurso, anular la sentencia impugnada y dictar sentencia de reemplazo que confirme las liquidaciones 30 y 31 de 27 de agosto de 2015 por resultar inaplicable en la especie la exención del inciso 2° del artículo 21 referidas a las multas pagadas al Fisco.

Tercero: Que para una adecuada resolución del asunto es necesario consignar que el Servicio de Impuestos Internos practicó al contribuyente Consorcio Aeroportuario de Magallanes S.A., las liquidaciones N° 30 y 31 de 27 de agosto de 2015 por concepto de diferencias originadas en el cobro de Impuesto Único del artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta y reintegro del artículo 97 de la misma ley, correspondiente al año tributario 2012, como consecuencia de multas impuestas por el Ministerio de Obras Públicas durante el año comercial 2011, por el incumplimiento del contrato “Concesión Aeropuerto Presidente Carlos Ibáñez del Campo de Punta Arenas”, por cuanto dicha institución del Estado actuó como contraparte en un contrato o acuerdo de voluntades y no en su calidad de autoridad pública.

Por otra parte, en el reclamo del contribuyente se asevera que le dio tratamiento tributario correcto a las multas al calificarlas como “gasto rechazado”, agregándolas a la base imponible del impuesto de primera categoría, sin que corresponda, adicionalmente, aplicarle el impuesto del artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta en razón que la excepción contemplada en su inciso 2° literal iii excluye de dicho tributo en forma específica a las multas pagadas al Fisco.



Cuarto: Que la sentencia de primera instancia -confirmada sin modificaciones por el fallo impugnado- señaló: “ ... el término “multas” que emplea el legislador en el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, no lo hace en una significación estricta, esto es no lo emplea como sinónimo de sanción administrativa por infracción a un reglamento o la ley, sino de una manera más omnicomprendiva, sin distinguir si se trata de una sanción como causa de una sanción (sic) en el marco de un contrato en que es parte el Estado, o bien por la transgresión de una norma de aplicación general”. (Considerando 14°). En el mismo sentido agrega: “... el legislador empleó el término “multas” de una manera más omnicomprendiva en la excepción (sic) del artículo 21, ya citado, ello se condice con el Principio de Lógica Formal de Razón Suficiente, pues de esta forma se está determinando el real alcance y aplicación del referido artículo 21 en esta materia, cuya finalidad es sancionar las conductas elusivas, no pudiendo estimar que el pago de una multa, aunque tenga su origen en una infracción contractual con el Estado, pueda considerarse una acción elusiva, si el desembolso se hace en favor del propio Fisco, evitándose luego que en base a una interpretación descontextualizada, se le aplique al contribuyente, además, un impuesto a favor del mismo Fisco, tomando como base imponible lo que [se] a él se le pagó como multa, más aun considerando que también ya se había sancionado al mismo contribuyente rechazándosele el gasto” (Considerando 16 inciso 1°).

Quinto: Que, a su turno, la norma en conflicto señala: “Artículo 21.- Las sociedades anónimas (...) deberán declarar y pagar conforme a los artículos 65, número 1, y 69, de esta ley, un impuesto único de 35%, que no tendrá el carácter de impuesto de categoría, el que se aplicará sobre: (...)”



No se afectarán con este impuesto, ni con aquel señalado en el inciso tercero siguiente: (...) (iii) los intereses, reajustes y multas pagados al Fisco, Municipalidades y a organismos o instituciones públicas creadas por ley;...”.

Sexto: Que, como se desprende de la lectura de la norma reseñada en el considerando precedente, cuyo inciso 2° se denuncia quebrantado, aquella establece una exención tributaria para multas pagadas al Fisco, sumas respecto de las cuales no corresponde pagar el tributo especial de la ley de la renta establecido en el inciso anterior y que tiene una tasa del 35%.

Séptimo: Que es un hecho pacífico que el contribuyente pagó al Fisco el año 2011 \$ 341.910.900.- pesos por concepto de multas, según da cuenta de la Resolución Exenta N° 3850 de la Dirección General de Obras Públicas de fecha 26 de septiembre de 2011, las que tenían por fundamento infracciones al Contrato de Concesión del Aeropuerto Presidente Carlos Ibáñez del Campo de Punta Arenas, monto que tiene el carácter de gasto rechazado conforme el artículo 31 N° 1 de la Ley de Impuesto a la Renta, por lo que no corresponde su rebaja en la determinación de la renta líquida.

En ese orden de ideas, no está en discusión que la multa es a beneficio fiscal y, por lo tanto, a primera vista resulta comprendida en la exención ya aludida. Sin embargo, el recurrente realiza una distinción dirigida a limitar el tenor literal de la misma, exige para librarse del impuesto del artículo 21 en cuestión, que la multa no tenga como fundamento mediato el incumplimiento de un contrato de concesión de obra pública, por cuanto en este caso el órgano del Estado, que actúa como contraparte en el mismo, no concurre al acuerdo de voluntades en su rol de autoridad pública y, en consecuencia, la multa que emana del contrato no deriva del ius puniendi del que se encuentra dotada la referida autoridad y, por ende, no corresponde aplicar la exención.



Octavo: Que la distinción que procura resaltar el impugnante carece de toda influencia en lo resolutivo de la sentencia puesto que en su razonamiento 11° descarta, como fundamento de su decisión de acoger la reclamación, la circunstancia que la multa sea consecuencia del ius puniendi estatal en atención precisamente a la existencia de un contrato, centrándose en otorgar al concepto “multa” descrito en la exención un alcance omnicomprendivo que no lo hace únicamente sinónimo de una infracción de ley o de reglamento sino, también, de una sanción originada a consecuencia de una infracción en un contrato con el Estado (considerando 14°).

Noveno: Que, por otra parte, independiente de la calificación jurídica que se otorgue a un contrato de concesión de obra pública -cuyo es el caso- las sanciones impuestas en función de aquel no dan cuenta de una contratación de carácter puramente civil donde existe una cláusula penal que se ejecuta contra el concesionario, sino que da cuenta, más bien, de una modalidad o forma a través de la cual se incorpora la participación de privados en la satisfacción de necesidades públicas, por consiguiente, la sanción contractual se impone, en definitiva, en ejercicio de potestades públicas, lo que se demuestra en la especie por el hecho que las citadas multas se contienen en un acto administrativo, esto es, la Resolución Exenta N° 3850 de la Dirección General de Obras Públicas de fecha 26 de septiembre de 2011.

Décimo: Que de conformidad con lo expresado se observa que los sentenciadores, al acoger el reclamo por considerar que el pago de multas a favor del Fisco por incumplimientos en la ejecución de un contrato de concesión de obra pública se encuentra expresamente exceptuado del impuesto único establecido en el artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta, han efectuado una correcta interpretación y aplicación de las disposición legal



atinente al caso de que se trata, toda vez que si bien es cierto las multas se originan en un contrato en que está involucrado el Ministerio de Obras Públicas como contraparte, dicha institución, según se indicó precedentemente, actúa en su carácter de autoridad pública en aras de satisfacer necesidades colectivas, por lo tanto, no se trata de un mero acto entre particulares, en consecuencia, las multas establecidas en virtud del referido instrumento -para el evento de incumplimientos- resultan alcanzadas por la exención, tal como lo establecieron los jueces de la instancia.

Noveno: Que, por lo antes expuesto, el recurso de casación en el fondo interpuesto no puede prosperar y será desestimado.

Por estas consideraciones y lo dispuesto en los artículos 764, 765 y 767 del Código de Procedimiento Civil, se **rechaza** el recurso de casación en el fondo interpuesto en lo principal de fojas 487 por el abogado don Juan Pablo Contreras Barría en representación del Servicio de Impuestos Internos, en contra de la sentencia de ocho de noviembre de dos mil dieciséis, escrita a fojas 486.

Regístrese y devuélvase con su agregado.

Redacción a cargo del Ministro Sr. Dahm.

Rol 97.771-16

Pronunciado por la Segunda Sala integrada por los Ministros Sres. Carlos Künsemüller L., Lamberto Cisternas R., Manuel Valderrama R., Jorge Dahm O., y el Abogado Integrante Sr. Jean Pierre Matus A. No firma el Abogado Integrante Sr. Matus, no obstante haber estado en la vista de la causa y acuerdo del fallo, por estar ausente.





DXXKHXXMX

En Santiago, a veinticinco de septiembre de dos mil dieciocho, se incluyó en el Estado Diario la resolución precedente.

