

## **Recurso 4038/2001 - Resolución: 1786 - Secretaría: UNICA**

Santiago, veintiocho de enero del año dos mil tres.

Vistos:

En estos autos rol N°4038-01, la contribuyente Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A. dedujo recurso de casación en el fondo contra la sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago, confirmatoria de la de primera instancia, dictada por el juez tributario de esta misma ciudad, mediante la cual se rechazó el reclamo interpuesto contra las liquidaciones números 545 a 571, por diferencias de Impuesto al Valor Agregado de los períodos tributarios junio a diciembre de 1992, enero a diciembre de 1993 y enero a agosto de 1994, giradas por aplicación de lo dispuesto en los artículos 20 N°3 de la Ley de la Renta y 20 del D.L. N°825, sobre IVA, al no haberse declarado los débitos fiscales provenientes de ingresos de explotación de complejo turístico Los Jardines de Bahía Inglesa de la Comuna de Caldera, según el criterio sustentado en las referidas liquidaciones.

Se trajeron los autos en relación.

Considerando:

1º) Que el recurso estima infringidos los artículos 200, 8º números 5 y 7 del Código Tributario; 2053 del Código Civil; 19 números 20, 21, 22, 60 y 62 N°1 de la Constitución Política de la República; 1º, 2º número 2 y 4 y 8º letra g); 9º letra a); 10, 12 letra E, N°11, 14, 15, 17 y 64 del Decreto Ley N°825. Asimismo, se objetan los artículos 21 del Código Tributario, 427 y 384 regla segunda del Código de Procedimiento Civil, y 1700 y 1702 del Código Civil; artículo 8 números 5 y 7 del Código Tributario en relación al 2053 del Código Civil; y el artículo 20 números 1 y 3 de la Ley de Impuesto a la Renta que se estiman no aplicados. Finalmente, el artículo 19 del Código Civil.

En cuanto al primero de dichos preceptos, se infringe, según la recurrente, al estimarse que el plazo de prescripción que le afecta es de seis años porque no se presentaron declaraciones por el tributo de que se trata, debido a que se consideró que el arriendo de sus inmuebles no estaba afecto a éste, pero sí se declararon los ingresos obtenidos que no fueron ocultados al Servicio de Impuestos Internos; y la mera circunstancia de que ahora se estime que ellos están afectos a IVA, no puede servir de base para considerar que no fueron declarados y aplicar la señalada prescripción excepcional. Este error, indica, influyó sustancialmente en lo dispositivo de la sentencia porque se rechazó la excepción de prescripción respecto de las liquidaciones números 545 a 552;

2º) Que, en cuanto a lo que podría estimarse como segundo capítulo, el recurso asevera que la calificación jurídica que se hace en las liquidaciones, y que le sirve de fundamento, de efectuarse una sola prestación de naturaleza hotelera por dos empresas diferentes, cuya consecuencia sería que la explotación de las cabañas de la contribuyente se convierte en servicio hotelero gravado con IVA, no es jurídicamente sostenible, porque se trata de dos contribuyentes diferentes y personas jurídicas distintas. El artículo 8 del Código Tributario define lo que ha de entenderse por ambas entidades, dejando en claro que cada persona jurídica es un contribuyente diferente de los demás y tributa de acuerdo a sus actividades, y el artículo 2053 del Código Civil no

permite dudas en cuanto a la diferencia, no sólo de las sociedades entre sí, sino que de éstas respecto de sus miembros. El hecho de que dos sociedades se complementen para realizar actividades, efectuando cada una prestaciones distintas, no cambia la naturaleza jurídica de tales servicios;

3º) Que el recurso reitera que el giro de ambas sociedades, así como sus actividades declaradas y aceptadas por el Servicio de Impuestos Internos, son diferentes y no se ha objetado la actividad del otro contribuyente involucrado sino que se ha dirigido contra la recurrente para cobrarle un impuesto, tratándola como si estuviera desarrollando una actividad hotelera, y a la otra como si no la estuviera llevando a cabo, y así aceptar que realiza el arriendo de bienes muebles, explotación de un restaurant y de un almacén. Sus activos son sólo bienes raíces y la otra empresa no los posee aunque sí bienes muebles;

4º) Que el recurso agrega que se vulnera el principio de legalidad de los impuestos, establecido en los artículos 60 y 62 N°1 de la Carta Fundamental, ya que por la vía de la interpretación de un funcionario se juntan arbitrariamente actividades realizadas por distintos contribuyentes para pretender que se trataría de una única prestación, como si la realizara un solo contribuyente, de manera de gravar de modo distinto a uno de ellos. Además, menciona como vulneradas las normas de la Constitución Política de la República que garantizan la igual repartición de los tributos, el derecho a desarrollar cualquier actividad económica lícita y la no discriminación en el trato económico;

5º) Que, en relación con las disposiciones del Decreto Ley N°825 que se estiman vulneradas, se explica brevemente su contenido, principalmente del artículo 12, letra E, N°11, que establece en forma explícita la exención de este impuesto en favor de la actividad de arrendamiento de bienes raíces, y se estima que ésta se dejó sin aplicación;

6º) Que, además, el recurso denuncia que no se consideró debidamente la prueba que rindió, ya que no se hace referencia alguna a los contratos que se acompañaron, en que aparece que la reclamante daba sólo en arriendo el inmueble y la otra sociedad arrendaba los muebles. Tampoco se le dio relevancia a la prueba testimonial comentada en el motivo 14º, puesto que los testigos declararon que se trataba de dos contratos distintos, por distintas empresas con cada arrendatario, y se dio relevancia a la no existencia de un contrato que regulara la relación entre las dos empresas de que se trata, lo que carece de trascendencia;

7º) Que, a continuación, se denuncia la infracción del artículo 21 del Código Tributario porque se ignoró la documentación y antecedentes presentados, sin calificarlos como no fidedignos; del artículo 427 del Código de Procedimiento Civil, que presume la verdad de los hechos certificados por un ministro de fe, al extender indebidamente dicha presunción a opiniones y calificaciones jurídicas realizadas por un ministro de fe a quien no se le aplican. Tampoco se indica- se dio valor probatorio a los instrumentos públicos y

privados acompañados, vulnerándose los artículos 1700 y 1702 del Código Civil; y, además, en relación a la prueba testimonial antes señalada, se infringió el artículo 384 regla segunda del Código de enjuiciamiento en lo civil;

8º) Que, finalmente, se objeta el haberse dejado sin aplicación el artículo 20 números 1 y 3 de la Ley de Impuesto a la Renta, al ignorar que la reclamante realiza una sola actividad, inmobiliaria, puesto que sus activos consisten en bienes raíces, es propietaria de los mismos y no desarrolla otra actividad como se le atribuye y que está clasificada en el N°3, regla que se infringe porque se le da aplicación a un caso en que no es aplicable. Además, respecto de todas las normas señaladas se denuncia la infracción del artículo 19 del Código Civil, por haberse desatendido el tenor literal de las leyes estimadas vulneradas, y se explica que dichas vulneraciones influyeron sustancialmente en lo dispositivo de la sentencia, porque de no haberse perpetrado, se habría revocado la sentencia de primera instancia y dejado sin efecto la totalidad de las liquidaciones reclamadas;

9º) Que, tal como se indicó precedentemente, el Servicio de Impuestos Internos cursó a la contribuyente, Inmobiliaria Bahía S.A., las liquidaciones números 545 a 571 de 20 de mayo de 1996, correspondientes a Impuesto al Valor Agregado por los períodos que también se precisaron.

En los antecedentes que acompañan las liquidaciones se explica que dicha empresa y otra, denominada Inversiones Caldera Limitada, fueron constituidas por los mismos socios accionistas, esto es, Inversiones Lombarda Ltda., según las escrituras pertinentes de fechas 18.12.87 y 23.12.87., respectivamente y, como fundamento, se indica que de acuerdo a sus registros contables percibió ingresos provenientes del complejo turístico Los Jardines de Bahía Inglesa, ubicado en Copiapó N° 100 de Bahía Inglesa, lo que realiza conjuntamente con la empresa relacionada- Prestaciones Caldera Limitada, con domicilio en Santiago. Esta última empresa, se indica, está directamente vinculada con Inmobiliaria Bahía S.A. que se encuentra constituida como sociedad anónima cerrada y sus accionistas son los mismos socios de la Sociedad Limitada. La explotación del señalado complejo, se agrega, que tiene cabañas amobladas, se realiza en un solo acto de recepción al cliente, efectuado por Prestaciones Caldera, siendo el recepcionista quien hace el contrato de arriendo de la cabaña de propiedad de Inmobiliaria Bahía.

Al momento de efectuar el pago el cliente por su estadía total, se liquida este contrato, asignando el 60% de dicho valor al arriendo de la cabaña otorgándose un recibo por Inmobiliaria Bahía S.A. y el 40% restante se asigna a arriendo de muebles, cobrado por Prestaciones Caldera, además del cobro de los insumos de bar, restaurant y minimarket, por todo lo que se emite boleta y en consecuencia, afecta al IVA. De lo expuesto, se concluye que los servicios prestados por la recurrente de autos son propios de una actividad hotelera, comprendida en el N°3 del artículo 20 de la Ley de la Renta, por lo tanto, se encuentran afectos al Impuesto a las Ventas y Servicios, en su totalidad, por lo que conforme a los artículos 21 y 24 del Código Tributario, se efectúa la

liquidación por débito fiscal no declarado por ingresos de explotación de complejo turístico Los Jardines de Bahía Inglesa (artículo 20 D.L.825 de 1974);

10º) Que, como puede advertirse, el presente es propiamente un problema de derecho, porque los hechos están perfectamente claros ya desde el planteamiento inicial efectuado por el Servicio de Impuestos Internos: según lo que se ha consignado, se entiende que se trata de dos empresas diversas, que operan en conjunto, pero que se reparten los ingresos y que una declara IVA y la otra no, debido al tipo de bienes que cada una explota. Lo que se reprocha es precisamente que operan en conjunto, siendo empresas relacionadas, conformadas por las mismas personas, y realizan actos propios de una actividad hotelera, lo que es subsumido por el Servicio, en el número 3 del artículo 20 de la Ley de la Renta. Como las liquidaciones no explican en base a qué precepto del D.L. N°825 se efectúa la liquidación y resulta procedente el pago del IVA, se ha de entender, por la referencia que se efectúa al precepto recién mencionado de la Ley de la Renta, que es por las rentas del comercio, y ello, a su vez, por la explotación de lo que se denomina complejo hotelero, y de este modo lo entendieron también los jueces del fondo. Sin embargo, el fundamento de la ley del IVA habrá que determinarlo del modo que se dirá más adelante;

11º) Que, por lo anteriormente expresado es que en este caso, la prueba que se acompañó puede estimarse que lo fue simplemente a mayor abundamiento, porque como se advirtió, el Servicio reconoce que se trata de dos empresas diversas, constituidas en fechas distintas y con estatutos jurídicos también disímiles, aunque conformadas por las mismas personas naturales. Resulta un ejercicio intelectual casi inútil destacar las diferencias evidentes entre una y otra de las dos empresas involucradas, tratándose en un caso de responsabilidad limitada y en el otro, anónima cerrada, bastando con mencionar que existen distingos en la normativa que les es aplicable, en la forma de constituirse, de funcionar, de reparto de beneficios, de responsabilidad y, finalmente, de extinción;

12º) Que, entonces, el basamento legal del Servicio de Impuestos Internos para fundar y cursar las liquidaciones reclamadas, se encuentra en el referido artículo 20, número 3, de la Ley de la Renta, cuando califica como actividad hotelera la que realiza la Inmobiliaria Bahía S.A., reconociendo que la lleva a cabo en conjunto con otra persona jurídica. No se especifica en base a qué norma de la Ley del IVA se cursa el tributo, sino que se hace una referencia a su artículo 20, que define el concepto de débito fiscal y establece cómo ha de determinarse;, y menciona el número 3 del artículo 20 de la Ley de la Renta, lo que se reitera, en el fallo de primer grado, confirmado por el de segundo: esto es, entiende, al igual que este Tribunal de Casación, que para el ente Fiscal se trataría de una actividad comercial;

13º) Que, sin embargo, la normativa básica en el presente problema no es la que señala el Servicio, sino que resulta ser el artículo 8º del D.F.L. N°825 sobre IVA en cuanto dispone que El impuesto de este Título afecta a las ventas

y servicios. Para estos efectos serán considerados también como ventas y servicios, según corresponda:...g) El arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquier otra forma de cesión del uso o goce temporal de bienes corporales muebles, inmuebles amoblados, inmuebles con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial y de todo tipo de establecimientos de comercio. Podría entenderse que el impuesto se cursa o por el hecho de estimarse la actividad hotelera como servicio o bien, por considerar que se arriendan inmuebles amoblados;

14º) Que, por su parte, el artículo 12 del D.L. N°825 estatuye que Estarán exentos del impuesto establecido en este Título:...E... Las siguientes remuneraciones o servicios:...El arrendamiento de inmuebles, sin perjuicio de lo dispuesto en la letra g) del artículo 8º. Un hotel constituye indudablemente un establecimiento de comercio capaz de alojar con comodidad a huéspedes o viajeros, pero no parece ir por este camino el asunto, ya que como se dijo, se habla en las propias liquidaciones de cabañas que se arriendan por determinado monto y se cobra otra cantidad por arriendo de muebles, todo lo que se especifica en porcentajes, por lo que debe concluirse que lo que apoyaría con mayor propiedad el tributo sería el rubro arriendo de inmuebles amoblados a que se hizo también referencia.

En relación con lo anterior, ha de aclararse según lo ya visto, que el estatuto jurídico impositivo respecto del Impuesto al Valor Agregado del arriendo de muebles y del arriendo de inmuebles es distinto, porque la propia ley así lo ha dispuesto. En efecto, en el caso de los inmuebles, se les excluyó en forma expresa del pago del IVA, y en el caso de los muebles, se los incluyó en dicha cancelación;

15º) Que, ahora bien, sentado lo anterior, es del caso hacer notar que en el asunto de autos, una y otra operación se realizan por instituciones o personas jurídicas diversas, hecho del que parten las propias liquidaciones, pero se cae en la confusión jurídica de estimar que por la circunstancia de estar ambas constituidas por las mismas personas y realizar operaciones del giro que se denomina actividad hotelera, se la termina calificando, como conclusión, como actividad comercial y, por remisión, afecta al impuesto de que se trata.

16º) Que, sin embargo, tal planteo es erróneo porque lo que verdaderamente realiza el tipo de establecimientos como los de la especie no es la ejecución de actividad propiamente hotelera, sino de arriendo de cabañas lo que está expresamente indicado en las liquidaciones, como se adelantó- las cuales son bienes inmuebles por lo que ese ejercicio empresarial está exento del pago del impuesto que se intenta cobrar.

Ahora bien, si dichas cabañas se arriendan amobladas, ello constituye una cuestión diversa, que no transforma la actividad en hotelera, sino que, cuando se realiza por una sola persona o entidad jurídica, debería calificarse como operación referida a inmueble amoblado, pero si, como en el caso de autos, se ejecuta por entes diversos, no puede alterar el estatuto tributario que

se indicó previamente, esto es, que el arriendo de inmuebles no tributa y que sí lo hace el de muebles, tal como se hace ver en las mismas liquidaciones;

17º) Que en la especie efectivamente las liquidaciones reconocen que se trata de actividades diversas, realizadas por entidades distintas, pero se ha decidido que se mezclan y funden para constituir una sola, lo que es contradictorio con lo que en el mismo documento se afirma, según puede leerse a fs. 33 en el original de los antecedentes que acompañan las giradas, en que se expresa con la mayor claridad, que se expiden dos boletas: una por el arriendo del inmueble -que se califica de recibo- y otra, que se considera boleta, timbrada por el Servicio, relativa al arriendo de los muebles y por concepto de consumo o prestación de servicios varios;

18º) Que, así, el Servicio confunde, en este caso, dos conceptos jurídicos que tienen una diferencia notoria: el de evasión tributaria ilícito-, con el de elusión, que consiste en evitar algo con astucia, lo que no tiene que ser necesariamente antijurídico, especialmente si la propia ley contempla y entrega las herramientas al contribuyente, como aquí ocurre, para pagar impuestos en una medida legítima a la que se optó, y no en aquella que se le liquida;

19º) Que, en la presente situación, ello se ha hecho mediante la constitución de dos sociedades, aunque por las mismas personas, para explotar en conjunto un negocio, utilizando los beneficios tributarios que la propia ley entrega y, de este modo una, la requerida en el presente asunto, se hace cargo de la parte inmobiliaria, y la otra del aspecto mobiliario y de prestación de servicios, por todo lo cual se paga el impuesto que se pretende, en este segundo caso, como se indica en las ya tantas veces dichas liquidaciones. Ello no sólo es lícito, por tener un fundamento legal, sino que puede tener finalidades ajenas a la elusión de impuestos, como podrá serlo el facilitar la adquisición, administración y mantenimiento de los muebles, operaciones que, como resulta lógico entender, son más frecuentes que el de la los primeros, sujetos a menor desgaste;

20º) Que poco queda por agregar sobre este tema, que parece meridianamente claro, salvo añadir que podría estimarse que precisamente por la forma como se halla establecida la estructura impositiva del IVA en el caso de establecimientos como el de la especie, el órgano fiscalizador debió acudir a una imputación genérica en orden a mencionar tan sólo una norma de la Ley de la Renta, sin ninguna otra especificación que pudiese fundar el criterio de las liquidaciones; y ello es, sencillamente, porque no la existe, al tenor de lo que se ha explicado.

Al obrar así en el fallo recurrido se termina aceptando en buenas cuentas, que queden sin efecto por vía administrativa, actos válidamente celebrados como son los dos contratos sociales, cuya nulidad corresponde que sea declarada por otros tribunales, y para ello se ha tenido que suponer que ha existido una simulación sin que haya habido debate ni prueba sobre ese asunto. De este modo el Servicio, en esta materia, se aleja de su competencia

por el simple expediente de efectuar liquidaciones de impuestos, y sin que se sepa, además, en qué condiciones queda la otra empresa relacionada;

21º) Que, por consiguiente, los jueces del fondo infringieron particularmente el artículo 20 N°3 de la Ley de la Renta, al aceptar el criterio del Servicio de Impuestos Internos en orden a estimar acto de comercio lo que éste denominó actividad hotelera y, por otro lado, el artículo 8º de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, porque en la especie, como se ha visto, no existe, como un acto unitario, arriendo de inmuebles amoblados; finalmente, aparece especialmente vulnerado su artículo 12 letra E número 11 que exime expresamente de este tributo el arrendamiento de inmuebles y, ciertamente, el artículo 19 del Código Civil, que ha sido infringido al desatenderse el tenor literal de normas de tan claro contenido;

22º) Que también se ha infringido en la sentencia impugnada, el artículo 2053 del Código Civil, que en su inciso segundo prescribe que la sociedad forma una persona jurídica distinta de los socios individualmente considerados, pues en tal resolución se llega a concluir que, por participar las mismas personas naturales en dos sociedades, estas constituyen un solo ente y no dos personas jurídicas diferentes;

23º) Que, finalmente, en cuanto a las demás normas estimadas infringidas, cabe expresar que ha sido jurisprudencia reiterada de esta Corte no aceptar que se funden recursos como el de autos en preceptos constitucionales cuando existen disposiciones con rango de ley que permiten defender adecuadamente derechos amagados, tal como ha ocurrido en la especie. Las restantes resultan inoficiosas. En el caso de la excepción de prescripción que se opuso, no se abordará porque, atendido lo que se ha resuelto, no existe impuesto que se adeude y por tanto dicha materia carece de influencia en lo dispositivo del fallo;

24º) Que todo lo expuesto conduce al acogimiento del recurso, pues la vulneración de las normas que se indicaron en los motivos 21º y 22º resulta más que suficiente para ello. De conformidad, asimismo, con lo que disponen los artículos 764, 767, 785 y 805 del Código de Procedimiento Civil, se declara que se acoge el recurso de casación en el fondo deducido en lo principal de la presentación de fs.130, contra la sentencia de treinta y uno de julio del año dos mil uno, escrita a fs.128, la que de consiguiente es nula y se la reemplaza por la que se dicta a continuación.

Regístrese.

Redacción a cargo del Ministro Sr. Gálvez.

Rol N°4.038-2.001.

Santiago, veintiocho de enero del año dos mil tres.

De conformidad con lo que dispone el artículo 785 del Código de Procedimiento Civil, se procede a dictar la sentencia de reemplazo.

Vistos: Se reproduce la sentencia en alzada, con excepción de sus motivos segundo a séptimo, y décimo quinto a décimo octavo, que se eliminan.

Se reproducen, asimismo, los motivos noveno a décimo noveno del fallo de casación que antecede.

Y se tiene en su lugar y, además presente:

Primero.- Que no resulta procedente, en el presente juicio, recabar antecedente alguno respecto de la empresa Prestaciones Caldera Limitada, puesto que no fue parte del proceso, al no haber sido requerida tributariamente ni ser debidamente emplazada; y, por lo que se indica en las liquidaciones cursadas, ha cumplido cabalmente con sus obligaciones tributarias, de tal suerte que resulta impertinente cualquier actividad en tal sentido;

Segundo.- Que, como se expresó en el fallo de casación que precede, el de autos constituye un problema puramente de derecho, porque los hechos no han sido discutidos y han quedado establecidos desde el primer momento;

Tercero.- Que la explicación del requerimiento, según se puede derivar de lo que se expone en el fallo que se revisa, radicaría en la creencia de que la constitución de las dos sociedades involucradas se hizo fraccionando ideológicamente dicha actividad, para los efectos tributarios, esto es, una cuestión al borde de la legalidad, cuando la verdad es que la propia ley permite que ello pueda llevarse a cabo y, en tanto no exista una disposición expresa que clarifique esta cuestión de un modo categórico, este Tribunal debe estimar que las liquidaciones no debieron cursarse porque la recurrente Inmobiliaria Bahía S.A. no estaba obligada a tributar por el arriendo de inmuebles de su propiedad, menos presuponiendo intenciones reñidas, por lo menos, con la ética;

Cuarto.- Que, atendido lo que se ha resuelto, resulta innecesario analizar la excepción de prescripción opuesta respecto de determinados giros, por lo expuesto en la sentencia de casación.

De conformidad, asimismo, con lo que disponen los artículos 124, 125, 138, 139, 141, 143 y 148 del Código Tributario se declara:

Que se revoca la sentencia apelada, de doce de mayo del año mil novecientos noventa y siete, escrita a fs.73, y se declara que se acoge el reclamo deducido en lo principal de fs.1 y se dejan sin efecto las liquidaciones números 545 a 571, giradas el día 29 de mayo de 1996.

Regístrese y devuélvase.

Redacción a cargo del Ministro Sr. Gálvez.

Inmobiliaria Bahía S.A. con Servicio de Impuestos Internos

Rol N°4.038-2.001.