

"Que el artículo 2° del Código Tributario ordena aplicar en forma supletoria la legislación común en las materias no reguladas en este cuerpo legal, por lo que se aplican las normas de interpretación de la ley contenidas en los artículos 19 a 24 del Código Civil." (Corte Suprema, considerando 8º).

"Que la analogía no es un método de interpretación de la ley, sino de integración de la misma y por aplicación del principio de legalidad de los tributos, no puede ser aplicada en materia tributaria, toda vez que, ni la autoridad administrativa, cuando interpreta la ley en uso de las facultades que le confiere el artículo 6 del Código Tributario ni el juez, pueden establecer tributos o establecer la forma en que ellos se determinan, a diferencia de lo que ocurre con la interpretación, "que es por esencia declarativa de ese algo que es el sentido de la ley" (Jorge Streefer, La Interpretación de la Ley Tributaria, Revista del Derecho Económico N° 21-22, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile, año 1968)." (Corte Suprema, considerando 9º).

"Que, utilizando las normas de interpretación ya señaladas, a juicio de estos sentenciadores, la bonificación de mano de obra que el Estado otorga a empleadores en zonas extremas, -la que obtuvo la reclamante en el año 2012- se encuentra gravada con el Impuesto de Primera Categoría de la Ley de Impuesto a la Renta, conforme a lo preceptuado en el artículo 10 de la Ley 19.946, en el 100% de la suma percibida por parte del Estado y, por lo tanto, no permite que de dicho monto pueda deducirse costo o gasto alguno, toda vez que el beneficiario de dicha bonificación no incurre en costos o gastos para su percepción, de manera tal que por expreso mandato del legislador, el tratamiento tributario que debe recibir dicha bonificación corresponde al de renta en su totalidad." (Corte Suprema, considerando 10º).

MINISTROS:

Pronunciado por la Segunda Sala integrada por los Ministros Sres. Carlos Künsemüller L., Lamberto Cisternas R., Manuel Antonio Valderrama R., Jorge Dahm O., y el Abogado Integrante Sr. Jorge Lagos G.

TEXTOS COMPLETOS:

SENTENCIA DE LA CORTE DE APELACIONES:

IQUIQUE, veintiuno de septiembre de dos mil diecisiete.

VISTO:

Atendido el mérito de los antecedentes y lo dispuesto en el artículo 139 y siguientes del Código Tributario, SE CONFIRMA la sentencia apelada de veintinueve de junio de dos mil diecisiete, escrita de fojas 229 a 271 vuelta, de autos.

Regístrese y devuélvase.

Rol N° 21-2017.-

Pronunciado por la Primera Sala de la C.A. de Iquique integrada por los Ministros (as) Pedro Nemesio Guiza G., Rafael Francisco Corvalan P. y Fiscal Judicial Jorge Ernesto Araya L.

SENTENCIA DE LA CORTE SUPREMA:

Santiago, siete de enero de dos mil veinte

Vistos:

En estos autos rol de esta Corte Suprema 41.741-2017, referidos a un procedimiento de reclamación iniciado por la Corporación Municipal de Desarrollo Social de Iquique, por dictamen de veintinueve de junio de dos mil diecisiete, escrito a fojas 229 y siguientes, el Tribunal Tributario y Aduanero de Tarapacá, rechazó la reclamación interpuesta en contra de la liquidación N° 195 de 29 de julio de 2016, emitida por el Servicio de impuestos internos que gravó ingresos obtenidos por bonificación a la mano de obra a todo evento.

Apelada esta sentencia por la reclamante, la Corte de Apelaciones de Iquique la confirmó por sentencia de veintiuno de septiembre de dos mil diecisiete, según se lee a fojas 310.

Contra este último pronunciamiento la reclamante dedujo recurso de casación en el fondo, para cuyo conocimiento se ordenó traer los autos en relación, como consta a fojas 339.

Y considerando:

Primero: Que en el recurso de casación en el fondo, se acusa, primero, una errónea aplicación de la Ley 19.853, modificada por la Ley 19.946, acerca de su sentido al indicar la expresión "constituirá renta para los efectos de la Ley sobre Impuesto a la Renta en un cien por ciento de la bonificación". Refiere que el tribunal le habría dado un alcance erróneo a dichos términos, excediendo incluso el alcance que le otorga este último cuerpo legal y su tratamiento tributario, al interpretar que por el hecho de constituir renta no podría admitirse la deducción alguna de costos o de gastos.

En segundo lugar, agrega que la Ley 19.853 no prohíbe la deducción de costos ni de gastos respecto de las rentas obtenidas por las cantidades percibidas por la bonificación de la mano de obra ni menos la creación de un centro de costo independiente, como lo indica la liquidación impugnada. Refiere que la ley no habría indicado que para el cálculo de la Ley sobre Impuesto a la Renta no pueda deducirse, de la cantidad percibida por concepto de bonificación, suma alguna por concepto de gastos o costos, no siendo legal lo propuesto por el Servicio de Impuestos Internos (en adelante, el Servicio).

En tercer término denuncia una infracción al espíritu del legislador al instaurar y mantener la bonificación a la mano de obra en la Ley 19.853 modificada por la Ley 19.946 y artículo 22 del Código Civil, norma que tiene como espíritu fomentar la contratación de mano de obra, por lo que con la interpretación dada por el Servicio en la presente causa se vulnera ya que con el concepto de renta en un 100%, el beneficiario no podría deducir costos ni gasto alguno, debiendo deducirse en definitiva del beneficio obtenido, el 24% de dicha suma por corresponder a impuesto, lo que vulnera la norma de interpretación del artículo 22 del Código Civil.

El cuarto acápite de la casación sustancial se sustenta en la supuesta incorrecta aplicación de los artículos 2, N°s 1 y 4, 14, 20, N° 5, 29, 30 y 31 de la Ley sobre Impuesto la Renta. Explica que, al conceptualizar como renta los ingresos percibidos por la bonificación de mano de obra, de la naturaleza jurídica de la renta, de las sumas percibidas por bonificación de mano de obra y su correcto tratamiento tributario, así como la determinación del impuesto que afecta las sumas percibidas por bonificación de mano de obra que recibe el contribuyente, y de la paradoja que se da con la aplicación errónea de la normativa vulnerada, lo que conllevaría irremediablemente a que un contribuyente con un resultado de pérdida tras la determinación de la renta líquida imponible, deberá siempre que tributar el 24% a título de impuesto de primera categoría por rentas derivadas de la bonificación de mano de obra.

Por todo lo anterior, solicita invalidar la sentencia dictando sentencia de reemplazo que acoja la reclamación interpuesta.

Segundo: Que son hechos de la causa establecidos por los jueces del fondo, y que guardan relación con el recurso de marras, los que siguen:

1. La reclamante admite que es un contribuyente afecto a Impuesto a la Renta, que tributa en primera categoría, sobre su renta efectiva en base a contabilidad completa y balance general.

2. La reclamante tomó el valor de la bonificación de mano de obra percibida en el 2012, ascendente a \$575.500.126 y lo asignó como ingreso a cada unidad generadora de efectivo, acorde la proporción resultante del número total de trabajadores, esto es: \$383.414.338 para educación; \$145.894.330 para salud; \$21.202.636, para cultura; \$7.824.782, para cementerio; y, \$17.164.039 para administración. Contra dicha asignación, dedujo los respectivos costos y gastos de cada unidad generadora de efectivo, determinando así para cada una de ellas la respectiva renta líquida que, respecto a educación, salud y cultura no se encuentra afecta; para cementerio, se encuentra afecta; mientras que, respecto de la administración, lo prorateó conforme la mecánica del artículo 27 del Código Tributario y la circular N° 68 del 2010 del Servicio.

Tercero: Que, en razón de lo anterior, la sentencia de primer grado, que fue confirmada por la sentencia impugnada, concluyó que lo que no resulta legalmente admisible es el tratamiento que la reclamante efectuó respecto de la bonificación a la mano de obra cuando distribuye el monto de la bonificación entre sus cinco unidades generadoras de efectivo, a prorrata del número de trabajadores asignados a cada una de ellas y, a cada valor así asignado, rebaja los respectivos costos y gastos de cada unidad generadora efectivo, pues al obrar de ese modo, no reconoce el carácter de renta de la bonificación ya que le confiere el tratamiento de un ingreso bruto, independiente de que está asociado a rentas afectas o no afectas a primera categoría.

Cuarto: Que para lo que se dirá a continuación conviene señalar lo que indica la ley pertinente al debate de autos.

El artículo 10° de la Ley 19.946 dispone que: "La bonificación a la contratación de mano de obra establecida en la ley N° 19.853, que obtengan los empleadores actuales o futuros de la Primera Región, de las provincias de Chiloé y Palena, en la X Región, de la XI Región y de la XII Región, constituirá renta para los efectos de la Ley sobre Impuesto a la Renta en un cien por ciento de la bonificación.

Con todo, la bonificación correspondiente al año 2003 y a los primeros seis meses del año 2004, no constituirán renta en un cien por ciento de su monto percibido y no le serán exigibles para dicho efecto los requisitos señalado en el inciso siguiente.

Respeto del segundo semestre del año 2004, y en el año 2005, la bonificación tendrá el mismo tratamiento indicado en el inciso precedente, siempre que los empleadores usuarios de la misma, no hubieren tenido retraso alguno en el cumplimiento de sus obligaciones previsionales en los años señalados; hubieren tenido a los trabajadores por los cuales se solicitó el beneficio afiliados al Seguro de desempleo regulado por la Ley N° 19.728 al momento de solicitarlo; no hubieren tenido ningún trabajador por los cuales se solicitó tal bonificación con una renta imponible igual o superior a 60 Unidades de Fomento en el período mensual de remuneración, y hubieren solicitado el beneficio a través de internet".

Quinto: Que corresponde dilucidar si, de los ingresos otorgados por el Estado a la reclamante por concepto de Bonificación a la Contratación de Mano de Obra en Zona Extrema, es posible la deducción de gastos o de costos, como si se tratase de un ingreso bruto, de acuerdo a las normas contenidas en la Ley sobre Impuesto a la Renta para efectos de la determinación de la renta líquida imponible.

Sexto: Que para los efectos de aplicar las normas legales, en especial, las relativas al tratamiento que debe recibir la bonificación por mano de obra, corresponde definir las reglas de interpretación de la ley que deben ser aplicadas a la decisión del asunto controvertido.

En esta materia resulta pertinente tener en consideración que el artículo 19, N° 20 de la Constitución Política de la República consagra el denominado principio de legalidad de los tributos, "el cual se satisface en la medida en que sea la ley, y solo ésta, la que establezca los elementos esenciales del tributo. Es decir, que el contribuyente sepa a través de la ley qué hechos serán o no gravados, cuáles serán los requisitos del hecho gravado, cuál será la base imponible y la forma de determinarla, la tasa o monto a pagar y quien será el sujeto pasivo del impuesto" (Arturo Ferrandois, Derecho Constitucional Económico, tomo II, página 156).

Séptimo: Que interpretar una ley es fijar su verdadero sentido y alcance (Luis Claro Solar, Explicaciones del Derecho Civil Chileno y Comparado, De las Personas, Volumen I, Capítulo VI, año 1978, Editorial Jurídica de Chile). "Es tradicional en la teoría de la interpretación, la referencia a Savigny, que identificó los cuatro elementos que sirven de base a los criterios de interpretación, y advirtió que, todos ellos, antes de constituir distintas clases de interpretación, debían ser

conjugados en el camino recorrido por el intérprete. Ellos son 1) elemento gramatical, referido al conocimiento de las palabras y al lenguaje jurídico; 2) elemento lógico, relativo a la articulación de las reglas lógicas que configuran el pensamiento; 3) elemento histórico, determinante de la identificación del cambio introducido en el derecho vigente al tiempo de la sanción de la ley que se interpreta, y 4) elemento sistemático, como factor de unidad e integración de normas e instituciones dentro del derecho" (Horacio A. García Belsunce, Tratado de Tributación, Tomo I, página 423).

Octavo: Que el artículo 2° del Código Tributario ordena aplicar en forma supletoria la legislación común en las materias no reguladas en este cuerpo legal, por lo que se aplican las normas de interpretación de la ley contenidas en los artículos 19 a 24 del Código Civil.

Noveno: Que la analogía no es un método de interpretación de la ley, sino de integración de la misma y por aplicación del principio de legalidad de los tributos, no puede ser aplicada en materia tributaria, toda vez que, ni la autoridad administrativa, cuando interpreta la ley en uso de las facultades que le confiere el artículo 6 del Código Tributario ni el juez, pueden establecer tributos o establecer la forma en que ellos se determinan, a diferencia de lo que ocurre con la interpretación, "que es por esencia declarativa de ese algo que es el sentido de la ley" (Jorge Streeter, La Interpretación de la Ley Tributaria, Revista del Derecho Económico N° 21-22, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile, año 1968).

Décimo: Que, utilizando las normas de interpretación ya señaladas, a juicio de estos sentenciadores, la bonificación de mano de obra que el Estado otorga a empleadores en zonas extremas, -la que obtuvo la reclamante en el año 2012- se encuentra gravada con el Impuesto de Primera Categoría de la Ley de Impuesto a la Renta, conforme a lo preceptuado en el artículo 10 de la Ley 19.946, en el 100% de la suma percibida por parte del Estado y, por lo tanto, no permite que de dicho monto pueda deducirse costo o gasto alguno, toda vez que el beneficiario de dicha bonificación no incurre en costos o gastos para su percepción, de manera tal que por expreso mandato del legislador, el tratamiento tributario que debe recibir dicha bonificación corresponde al de renta en su totalidad.

Undécimo: Que acorde con lo que se viene de exponer, al resolver los jueces del fondo de la forma que lo hicieron no incurrieron en los errores de derecho que se les imputa, por lo que el recurso de casación en el fondo debe ser desestimado.

Y visto además, lo dispuesto en los artículos 145 del Código Tributario, 767, 774, y 805 del Código de Procedimiento Civil, se rechaza el recurso de casación en el fondo deducido en lo principal de fojas 311 por el abogado don Mario Meza Adriazola, en representación de Corporación Municipal

de Desarrollo Social de Iquique, en contra de la sentencia de veintiuno de septiembre de dos mil diecisiete, escrita a fojas 310.

Regístrese y devuélvase con sus agregados.

Redacción a cargo del Ministro Sr. Dahm.

Rol N° 41.741-2017.-

Pronunciado por la Segunda Sala integrada por los Ministros Sres. Carlos Künsemüller L., Lamberto Cisternas R., Manuel Antonio Valderrama R., Jorge Dahm O., y el Abogado Integrante Sr. Jorge Lagos G.