

MATERIA TRIBUTARIA

Corte Suprema
Maximiliano Genskowsky M.
Reclamación Tributaria
29 de enero de 2002

RECURSO PLANTEADO: Recurso de casación en el fondo deducido por el Fisco de Chile en contra de la sentencia de la Corte de Apelaciones de Valparaíso que revocando la de primer grado, acogió un reclamo formulado por el contribuyente en contra de una liquidación que el Servicio de Impuestos Internos le giró por considerar que había tributado en base a un precio muy bajo por la enajenación de unas acciones.

DOCTRINA: Tratándose de enajenación de especies muebles corporales o incorporales, las normas contempladas en los artículos 17 N° 8 de la Ley de la Renta y 64 del Código Tributario, son complementarias, y la facultad de tasar o fijar el valor por el que corresponde tributar corresponde al Servicio de Impuestos Internos ya que resulta evidente que si no tuviera tal facultad, los particulares podrían a su arbitrio fijar valores irreales en las operaciones que llevaran a cabo, determinando de ese modo si les corresponde tributar o no, cuestión que la ley no acepta.

En materia de derecho tributario resulta inaplicable el artículo 1545 del Código Civil, ya que la fuerza que emana del contrato

celebrado entre partes no obliga al Estado ni a los tribunales en lo tocante a su contenido, pudiendo estos últimos precisar su alcance. La ley tributaria contempla los mecanismos para precisamente sacar del ámbito privado la facultad de fijar un elemento esencial como el precio, puesto que lo contrario conduciría a que los particulares establecieran por sí mismos si deben tributar y en qué cantidad.

Santiago, veintinueve de enero del año dos mil dos.

Vistos:

En estos autos rol N° 4.426-00 el abogado Procurador Fiscal Subrogante de Valparaíso, por el Fisco de Chile, dedujo recurso de casación en el fondo, contra la sentencia de la Corte de Apelaciones de la misma ciudad, que revocando la de primer grado, acogió la reclamación interpuesta a fs. 3 en contra de la liquidación número 288 de 4 de agosto de 1998, formulada por diferencia de Impuesto Unico de Primera Categoría de la Ley de la Renta y la deja, en consecuencia, sin efecto. La referida liquidación se giró en virtud de que el contribuyente don Maximiliano Genskowsky Moggia aportó y transfirió el dominio de 1.112.000 de acciones de Endesa, el 19 de agosto de 1996, a un valor de costo reajustado a la fecha de la transferencia, debiendo, según el criterio del Servicio de Impuestos Internos haber considerado el precio de mercado a esa fecha que era de \$ 266,50 cada una, dejando fuera de tramitación el diferencial de ambos valores.

Se trajeron los autos en relación.

Considerando:

1º) Que el recurso denuncia la infracción de los artículos 64, inciso 3º del Código Tributario, 17, N° 8, inciso 3º de la Ley de Impuesto a la Renta y 1545 del Código Civil. En cuanto al primer precepto que se transcribe, se indica que en el caso de autos existió enajenación de especies muebles incorporales, en el aporte de acciones de Endesa S.A. que se encontraba en el patrimonio del contribuyente e ingresaron al de la Sociedad Magens Inversiones Limitada y el precio

o valor que se asigna a dichos valores sirve de base para determinar el impuesto del inciso 3° del N° 8 del artículo 17 de la Ley de Impuesto a la Renta. El asignado, de \$ 50 y \$ 180 por acción, es notoriamente inferior al corriente en plaza, que a la fecha ascendía a \$ 266,50 por cada una.

Luego de definir los vocablos notorio, corriente y plaza, desprende que la norma del artículo 64 del Código indicado, inciso 3°, en el caso de acciones de sociedades anónimas considera como parámetro de referencia del valor asignado a las mismas por el contribuyente, su valor bursátil, esto es, de transacción en la bolsa de comercio, que es público y sabido de todos y representa su valor medio, común o regular. Concluye que el valor de aporte a las acciones de que se trata es manifiestamente inferior a su valor bursátil, desde que a 920.430 se les asignó un valor de cincuenta pesos cada una y a las restantes, de ciento ochenta pesos, por lo que el Servicio ha estado obligado, como fiscalizador, a tasar el valor de aporte de las mismas, fijando al efecto su valor bursátil a la fecha de enajenación;

2°) Que el recurso manifiesta que, siendo hecho de la causa el aporte de acciones a la Sociedad ya indicada, asignándole un valor notoriamente inferior al corriente en plaza, los sentenciadores incurrieron en error de derecho al concluir que la liquidación cursada carece de fundamento legal, puesto que el inciso 3° del N° 8 del artículo 17° de la Ley de Impuesto a la Renta grava, en el caso de enajenación de acciones de sociedades anónimas, con el impuesto Unico a la Renta, la parte del mayor valor que excede la cantidad que resulte de aplicar al valor de adquisición el porcentaje de variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor en el período comprendido entre la adquisición y enajenación. La norma indicada grava con el Impuesto Unico a la renta el mayor valor que excede el precio del aporte estipulado por el reclamante para la enajenación de las acciones de que era titular, valor que se fijó del modo dicho, lo que habilitó al Servicio de Impuestos Internos para fijar su valor considerando el corriente en plaza a la fecha de enajenación. Concluye que el mayor valor se encuentra entonces gravado con el impuesto aplicado;

3°) Que el recurso consigna que en el considerando tercero del fallo impugnado se concluyen erróneamente que de acuerdo con las normas del artículos 17, N° 8 incisos finales, para el legislador es indi-

ferente el concepto de valor bursátil de las acciones, por cuanto el mismo no da cuenta de una renta efectiva y tangible, sino una estimación nominal, en circunstancias de que para éste es el valor real de las acciones, el valor de mercado de las mismas, siendo por ello que en el artículo 64 del Código Tributario se le ha facultado expresamente para tasar, entre otros, el valor de las acciones, para casos como el de la especie. Añade que los sentenciadores no repararon en que si el legislador estableció un impuesto que grava el mayor valor que excede el costo de adquisición reajustado en la forma indicada, no es posible sostener que deje la determinación del valor de enajenación entregado a la mera voluntad de las partes, pues ello significaría establecer un tributo en el que dependería de la mera voluntad de las partes decidir si lo pagan o no, ratificando lo dicho la circunstancia de que el Servicio puede tasar no sólo en el caso de valores superiores, sino también cuando se fije uno notoriamente inferior;

4º) Que el recurso, en cuanto al artículo 1545 del Código Civil indica que sorprende el raciocinio de la sentencia en orden a que no existe norma tributaria que regule la materia y que por ello correspondería aplicar el principio de la autonomía de la voluntad plasmado en dicho precepto, lo que resulta indebido, pues se deja sin aplicación el inciso 3º del artículo 64 del Código Tributario, norma que es aplicable y constituyó uno de los fundamentos de derecho de la sentencia de primer grado, incurriendo en error en estimar que esta norma no tiene vida propia y que requiere de otra que se remita a ella para otorgarle aplicación;

5º) Que al explicar la forma como los errores de derecho denunciados han influido sustancialmente en lo dispositivo de la sentencia, el recurso afirma que si se hubiera dado aplicación al inciso 3º del artículo 64 del Código Tributario, se habría concluido que el Servicio de Impuestos Internos estaba facultado para tasar el valor de las acciones de Endesa S.A. que el reclamante aportó a una sociedad, desde que el valor asignado a ellas es notoriamente inferior a su valor corriente en plaza y, en consecuencia, se habría aplicado el inciso 3º del N° 8 del artículo 17 de la Ley de Impuesto a la Renta, resolviendo como lo hizo la sentencia de primer grado que la diferencia entre el valor de costo, reajustado y el valor corriente en plaza, se encuentra gravado con el Impuesto de Primera Categoría y no se habría dado aplicación al artículo 1545 del Código Civil y en

lugar de acogerse el reclamo, se habría rechazado y mantenido la vigencia de la liquidación;

6º) Que para dirimir la materia planteada por el recurso cabe consignar en primer lugar, que el artículo 64 del Código Tributario, se refiere a la facultad del Servicio de Impuestos Internos de efectuar tasación de la base imponible y en el inciso 3º dispone que “Cuando el precio o valor asignado al objeto de la enajenación de una especie mueble, corporal o incorporeal, o al servicio prestado, sirva de base o sea uno de los elementos para determinar un impuesto, el Servicio, sin necesidad de citación previa, podrá tasar dicho precio o valor en los casos en que ésta sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación”.

El precedente corresponde al caso de autos, habida cuenta de que los fundamentos fácticos de la situación no están controvertidos, esto es, la efectividad de la operación, que la misma importa enajenación, el precio fijado, y el valor corriente en plaza, pues el reclamo se fundó básicamente en que habría infringido el principio de la autonomía de la voluntad y de libre contratación, en que no derivó renta de la misma operación, al no existir beneficio efectivo y en que no hay texto legal que obligue a las partes a considerar el valor bursátil de las acciones cuando ellas se enajenan, por venta, aporte o cualquier otro título;

7º) Que, por su parte, el artículo 17 de la Ley de Impuesto a la Renta dispone que “No constituye renta:” para en su letra a) incluir la “Enajenación o cesión de acciones de sociedades anónimas, siempre que entre la fecha de adquisición y enajenación haya transcurrido a lo menos un año”.

El inciso 2º de este precepto prescribe que “En los casos señalados en las letras a) ...no constituirá renta sólo aquella parte del mayor valor que se obtenga hasta la concurrencia de la cantidad que resulte de aplicar al valor de adquisición del bien respectivo el porcentaje de variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior al de la adquisición y el último día del mes anterior al de la enajenación, todo ello sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 18. Por fecha de enajenación se entenderá la del respectivo contrato, instrumento u operación”.

Finalmente, el inciso 3° del precepto de que se trata dispone que “La parte del mayor valor que exceda de la cantidad referida en el inciso anterior se gravará con el impuesto de Primera Categoría en el carácter de impuesto único a la renta, a menos que operen las normas sobre habitualidad a que se refiere el artículo 18”. Hasta aquí, en cuanto interesa para efectos del recurso;

8°) Que de lo transcrito se desprende con la mayor claridad que se trata del caso de autos, puesto que hubo una enajenación de acciones y en tal caso, la Ley de la Renta, en el precepto transcrito, estima que no constituye renta, sólo la parte del mayor valor que se obtenga de aplicar el procedimiento del inciso 2° del número 8 del artículo 17 y en el inciso 3° se dispone que la parte del mayor valor que exceda de la cantidad referida en el inciso 2° se gravará con el impuesto de Primera Categoría en el carácter de impuesto único a la renta;

9°) Que, por otro lado, advirtiéndose que el precepto antes transcrito no contempla normas para determinar la parte del valor que se encuentra exento y aquella que está gravada con el impuesto ya señalado, puesto que los restantes incisos del número 8 se refieren al caso en que se estipule un precio notoriamente superior, es menester concluir que para el caso de la especie cobra vigencia el artículo 64 del Código Tributario, también transcrito, puesto que éste se refiere a casos en que se asigne al objeto de la enajenación de bienes como el de la especie un precio notoriamente inferior al corriente en plaza, siendo el precio o valor asignado, la base para la determinación de un impuesto. La existencia de esta norma debe indudablemente orientar a la Ley de la Renta, para, en su artículo 17 N° 8, hacer remisión al artículo 64 del Código Tributario sólo en los casos de fijación de valor superior al corriente en plaza, pues existiendo ya una norma para el caso de precio inferior, una remisión para este último evento es inútil. Asimismo, el artículo 64 del texto legal se refiere también únicamente al caso de valor inferior, por existir una norma para el caso contrario, como ya se explicó, de manera que hay que concluir que las dos normas se complementan entre sí y que la facultad de tasar o fijar el valor por el que corresponde tributar es del Servicio de Impuestos Internos ya que resulta evidente que si no existieran, los particulares podrían a su arbitrio, fijar valores irreales en las operaciones que se lleven a cabo, y determinar por dicha vía

si les corresponde o no tributar en razón de la misma, cuestión que lógicamente la ley no acepta, como surge del análisis de la normativa traída a colación. Lo anterior no significa en caso alguno que la ley obligue a las partes a contratar al precio ya indicado, sino que se trata de un precepto que sólo las orienta, por estar dirigidos al Servicio de Impuestos Internos, para que esta entidad revise los precios que se pactan y evitar alguna de las situaciones ya precisadas;

10º) Que de lo anteriormente expresado surge que en la especie el artículo 1545 del Código Civil resulta inaplicable. En efecto, dicho precepto estatuye que “Todo contrato legalmente celebrado es una ley para los contratantes, y no puede ser invalidado sino por su consentimiento mutuo o por causas legales”. Consagra, como expresó el reclamante, el principio de la autonomía de la voluntad y de libre contratación y crea una ficción que consiste en asignarle al contrato, legalmente celebrado, el carácter de ley, pero para los contratantes, esto es, se establece que un contrato tiene para ellos la misma fuerza que una ley, pero dicha fuerza de ley no obliga al Estado ni a los tribunales en lo tocante a su contenido, quienes deben, enfrentados a un caso concreto, precisar su alcance. En el campo del derecho tributario carece por completo del sentido que se le ha querido asignar y que se le ha dado por el fallo recurrido, ya que la ley ha entregado normas claras y precisas para la determinación de los tributos que gravan, como en el presente caso, determinadas operaciones, precisamente para sacar del ámbito privado la facultad de fijar un elemento como el precio, que es el que determina la entidad del mismo, puesto que ello conduciría a que los particulares establecieran por sí mismos si deben tributar y en qué cantidad, lo que, como ya se dijo, no es aceptable;

11º) Que, por lo anteriormente expresado, la sentencia de segundo grado infringió los dos preceptos ya señalados, de la legislación tributaria y el artículo 1545, los dos primeros por no aplicarlos al caso de autos, en que, clarísima e indiscutiblemente, son pertinentes y el último, por darle una extensión y aplicación indebida. Lo anterior, con influencia sustancial en lo dispositivo de la misma, ya que llevó al acogimiento del reclamo, en circunstancias de que procedía, por las razones de derecho entregadas precedentemente, su rechazo. Así, el recurso de casación debe ser acogido.

De conformidad, igualmente, 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. 39, contra la sentencia de veinticinco de septiembre del año dos mil, escrita a fs. 37, la que por consiguiente es nula y se la reemplaza por la que se dicta a continuación.

Regístrese.

Redacción a cargo del Abogado Integrante Sr. Gorziglia.

Rol N° 4.426-2000.

Pronunciado por los Ministros señores Ricardo Gálvez B., Orlando Álvarez H. y la Srta. María Antonia Morales V., y los Abogados Integrantes señores Enrique Barros B. y Arnaldo Gorziglia B. No firma el Abogado Integrante señor Gorziglia, no obstante haber concurrido a la vista del recurso y acuerdo del fallo, por estar ausente.

Santiago, veintinueve de enero del año dos mil dos.

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

Vistos y teniendo además en consideración lo expuesto en los considerandos sexto al undécimo del fallo de casación que antecede, que se dan por expresamente reproducidos;

Se confirma la sentencia apelada, de once de marzo del año mil novecientos noventa y nueve, escrita a fs. 14.

Regístrese y devuélvase.

Rol N° 4.426-2000.

Pronunciado por los Ministros señores Ricardo Gálvez B., Orlando Álvarez H. y la Srta. María Antonia Morales V., y los Abogados Integrantes señores Enrique Barros B. y Arnaldo Gorziglia B. No firma el Abogado Integrante señor Gorziglia, no obstante haber concurrido a la vista del recurso y acuerdo del fallo, por estar ausente.