

Santiago, treinta de diciembre de dos mil diecinueve.

VISTOS:

En estos autos rol N° 45.366-2017, se ha tramitado un procedimiento de reclamación tributaria en el que la parte reclamada del Servicio de Impuestos Internos (en lo sucesivo S.I.I.), en lo principal de fojas 185, dedujo recurso de casación en el fondo contra la sentencia de quince de noviembre de dos mil diecisiete, que se lee a fojas 184, dictada por la Corte de Apelaciones de Punta Arenas, que confirmó la de primer grado, de fecha diecinueve de julio de dos mil diecisiete, escrita a fojas 104, pronunciada por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Magallanes y la Antártica Chilena, que acogió parcialmente el reclamo deducido por la Sociedad Comercial Bharatmal Bassarmal Mayaramani SAC, en contra de la Liquidación N° 42, de fecha 29 de agosto de 2016, dictada por la Dirección Regional Punta Arenas del órgano fiscalizador de los tributos, que determinó un impuesto de primera categoría para el año tributario 2013 (por \$ 1.237.976), dejándola sin efecto, considerando para ello que los ingresos obtenidos por la sociedad contribuyente por concepto del contrato de subarrendamiento suscrito con la empresa Salinas y Fabres, de fecha 10 de junio de 2008, se encuentran amparados con la exención tributaria contenida en el 23, inciso 2°, del D.F.L. N° 2 de 2001 sobre Zonas Francas.

A fojas 205, y con fecha tres de enero de dos mil dieciocho, se dispuso traer los autos en relación.

CONSIDERANDO:

PRIMERO: Que el recurso de nulidad sustantivo deducido por el Servicio de Impuestos Internos estima que los sentenciadores han infringido, en primer término, lo dispuesto en los artículos 23, inciso 2°, del D.F.L. N° 2 de 2001 sobre

Zonas Francas (*en adelante D.F.L. N° 2*), en relación con los artículos 3 y 8 del mismo cuerpo normas y 19 y 22 del Código Civil.

Señala el impugnante que tal vicio se produce al extender la exención del impuesto de primera categoría a las rentas obtenidas por el subarrendamiento de inmuebles, en circunstancias que tal actividad no se beneficia con la referida liberación impositiva.

Refiere que el legislador tuvo como intención o finalidad propender a la transformación y comercialización de mercancías de origen extranjero, favoreciendo con exenciones tributarias todos aquellos procesos que tiendan a ello. Sin embargo *—explica en su arbitrio—*, en la especie consta que la contribuyente obtuvo rentas por el subarrendamiento de inmuebles ubicados al interior de Zona Franca de Punta Arenas, es decir, no se trata de una actividad u operación realizada sobre las mercancías a que hacen referencia las normas citadas, ya que los actos recaen en bienes inmuebles y no muebles; tampoco se trata de operaciones que versaran sobre bienes de origen extranjero, por el contrario, éstos se encuentran situados en Punta Arenas, Chile; asimismo, no tienen por finalidad la transformación o comercialización a terceros de estos productos; sino que tienen por objeto poner a disposición de un tercero un inmueble para los fines propios de éste, a cambio de una renta.

SEGUNDO: Que como segundo vicio de nulidad sustancial se hizo valer por el órgano fiscalizador de los tributos, la vulneración (falsa aplicación) del inciso 2° del artículo 23 del D.F.L. N° 2, en relación con lo dispuesto en los artículos 6, inciso final del mismo cuerpo legal y, con lo dispuesto en los artículos 19 y 22 del Código Civil.

Al efecto arguye que los sentenciadores del grado sólo hacen referencia a lo dispuesto en el artículo 6, incisos primero y tercero, del D.F.L. N° 2, para efectos

de interpretar lo dispuesto en el artículo 23, inciso 2, del mismo cuerpo de normas y, en dicho sentido, entiende que el único límite a las franquicias de autos, está dado por la prohibición de aplicar los beneficios, franquicias tributarias y exenciones a determinadas empresas que realicen ciertas actividades en particular; haciendo referencia a las empresas bancarias, de seguros, las sociedades financieras (artículo 6, inciso 1°), las empresas mineras y las que se dediquen principalmente a la pesca reductiva (artículo 6, inciso 3°).

Expone que, al señalar la sentencia en revisión que “*no se divisa otra limitación*”, desconoce o ignora lo dispuesto en el inciso final del artículo 6° antes citado, el que pierde toda eficacia con la interpretación efectuada en el fallo impugnado.

Refiere que, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 3 y 8, del D.F.L. N° 2, es posible concluir que, el usuario Zona Franca puede realizar diversas actividades dentro del recinto franco, que no se encuentren prohibidas por la ley, sin que esto signifique que todas las operaciones que realice se encuentran beneficiadas con las franquicias tributarias o exenciones contenidas en este estatuto especial. Lo anterior –razona en su libelo-, por cuanto este estatuto comprende un todo armónico, coherente y sistemático, que no permite interpretar sus disposiciones en forma aislada.

TERCERO: Que como tercer y último acápite de casación en el fondo, se incoó por el S.I.L., la falsa aplicación del inciso 2° del artículo 23° del D.F.L. N° 2, en relación con el artículo 12 del mismo cuerpo legal y, con lo dispuesto en el artículo 22° del Código Civil.

Sobre el particular, indicó que es a la Sociedad Administradora de la Zona Franca a quien le corresponde, entre otras, la actividad consistente en el arrendamiento de inmuebles y que, por este tipo de operaciones, se encuentra

establecida a su favor la exención tributaria en materia de Impuestos a las ventas y servicios y de primera categoría, facultad que ha sido trasladada a la reclamante de autos de manera indebida por el fallo impugnado, vulnerando de esta forma las normas citadas.

Finaliza solicitando que se invalide el fallo recurrido, dictándose la correspondiente sentencia de reemplazo por la que se revoque la de primera instancia y se declare que se rechaza la reclamación deducida por la contribuyente.

CUARTO: Que, de acuerdo al tenor del recurso referido en los motivos que preceden, éste se estructura sobre la base de impugnar lo decidido, sosteniendo que las rentas obtenidas por la sociedad contribuyente por el subarrendamiento de un inmueble ubicado al interior de Zona Franca de Punta Arenas –*ubicado en el N° 65 de la Manzana 6-A-*, no se encuentran afectas a la exención tributaria contemplada en el artículo 23, inciso 2°, del D.F.L. N° 2; por lo que éstas deben ser gravadas con el impuesto de primer categoría, por así disponerlo expresamente los artículos 20, N° 1 y 29 a 33 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, originando un mayor reintegro de impuestos.

QUINTO: Que los hechos que han sido asentados por los sentenciadores del grado y sobre los que se han efectuado las decisiones que se atacan por medio del arbitrio en estudio, dicen relación con la dictación -*por parte de la Dirección Regional Punta Arenas del S.I.I.-* de la Liquidación N° 42 , de fecha 29 de agosto de 2016, que determinó respecto de la reclamante el impuesto de primera categoría para el año tributario 2013 (por \$ 1.237.976), considerando para ello los ingresos obtenidos y no declarados en el año comercial 2012, por concepto de un contrato de subarrendamiento de un inmueble ubicado al interior de la Zona Franca de Punta Arenas, suscrito el 10 de junio de 2008 con la

empresa Salinas y Fabres *–del giro venta de neumáticos–*, por considerar que dichas rentas no se encontraban afectas a la exención tributaria contemplada en el artículo 23, inciso 2°, del D.F.L. N° 2.

SEXTO: Que, considerando los hechos antes reseñados, la Corte de Apelaciones de Punta Arenas confirmó lo resuelto por el tribunal de primera instancia el cual, para acoger el reclamo deducido por la empresa contribuyente, tuvo en consideración, en su motivo décimo séptimo, que del tenor literal de lo preceptuado en el artículo 23, inciso 2°, del D.F.L. N° 2, resultaba claro que dicho precepto establece una exención tributaria del impuesto de primera categoría respecto de los usuarios de Zonas Francas, por las utilidades devengadas en sus ejercicios financieros, sin distinguir si ellas provienen o no de las actividades que a modo de ejemplo señala el artículo 8 del mismo cuerpo normativo, no advirtiéndose otra limitación más allá de aquéllas que contiene el artículo 6 del mismo D.F.L. N° 2, es decir las operaciones que dentro del recinto franco realicen las empresas bancarias, de seguros, las sociedades financieras, las empresas mineras y las que se dediquen principalmente a la pesca reductiva.

En el mismo sentido, refiere que el inciso final del artículo 6 del D.F.L. N° 2, dispone que en las demás actividades de las Zonas Francas regirán todas las normas de la legislación nacional que el presente texto legal no exceptúa o reglamente expresamente, por lo que debe necesariamente entenderse que la exención tributaria contenida en el artículo 23, inciso 2°, del citado cuerpo de normas, en cuanto es posterior en su orden correlativo al artículo 6, corresponde a un caso de excepción expresamente contemplado por el legislador.

SÉPTIMO: Que, para determinar la suerte del arbitrio en estudio, debe advertirse previamente que el recurso de casación en el fondo tiene por objeto velar por la correcta interpretación y aplicación de las normas llamadas a dirimir la

controversia, con el objeto de que este tribunal pueda cumplir con la función uniformadora del derecho asignada por la ley. Para el desarrollo de tal propósito, el recurrente debe señalar pormenorizadamente los yerros jurídicos que se han cometido en la decisión de lo resuelto, los que deben tener influencia sustancial en lo dispositivo del fallo, exigencia que se traduce en la necesidad de demostrar que ellos han tenido un efecto trascendente y concreto, de suerte que su verificación implique una real variación respecto de lo que racional y jurídicamente debería fallarse y lo que efectivamente se resolvió en la resolución impugnada.

Del mismo modo, es necesario también tener en cuenta que esta Corte ya ha señalado reiteradamente (*entre otros en el pronunciamiento Rol N° 31.777-2017, de fecha 26 de septiembre de 2019*) que, al no constituir esta sede una instancia, la revisión de los hechos asentados en el juicio, o el establecimiento de otros diversos de los fijados, y que determinan la aplicación de las normas sustantivas dirigidas a dirimir lo debatido no es posible, salvo que se denuncie que al resolver la controversia los jueces del fondo se han apartado del *onus probandi* legal, han admitido medios de prueba excluidos por la ley o han desconocido los que ella autoriza, o que se ha alterado el valor probatorio fijado por la ley a las probanzas aportadas al proceso.

OCTAVO: Que tomando en consideración que lo impugnado en el recurso radica en la aceptación que efectúan los juzgadores de la instancia de la exención tributaria de las rentas provenientes de subarrendamiento de un inmueble ubicado al interior de la Zona Franca de Punta Arenas, percibidas por la sociedad contribuyente en su calidad de usuaria de la misma, corresponde analizar su pertinencia.

Al efecto, resulta necesario tener en cuenta, en primer término, que el artículo 23, inciso 2°, del D.F.L. N° 2, establece que los usuarios que se instalen

dentro de las Zonas Francas: “(...) *estarán exentos del Impuesto de Primera Categoría de la Ley de Impuesto a la Renta por las utilidades devengadas en sus ejercicios financieros*”.

NOVENO: Que a su vez, conviene señalar que de lectura del texto íntegro de D.F.L. N° 2, de 2001, sobre Zonas Francas, aparece de manifiesto que el legislador tuvo por intención propender al depósito, transformación, terminación y comercialización de las mercancías de origen extranjero, favoreciendo con exenciones tributarias a todos aquellos procesos que tiendan a ello.

Así, por ejemplo, se desprende del análisis de su artículo 2, que en su letra a) al definir lo que se entiende por Zona Franca, alude a que se trata del lugar en el que “*las mercancías pueden ser depositadas, transformadas, terminadas o comercializadas, sin restricción alguna*”.

En el mismo sentido, su artículo 5, inciso 2°, se dispone que: “(...) *las mercancías destinadas a estos recintos podrán ingresar directamente a ellos una vez cumplidos los trámites aduaneros correspondientes*”.

Prosiguiendo con el análisis, El Título II del tantas veces citado cuerpo de normas, tiene como encabezado “*Del Ingreso y Salida de Mercancías en las Zonas Francas*”; el artículo 7 –primero del ya mencionado Título- establece que: “*Podrán introducirse a las Zonas Francas toda clase de mercancías, estén o no comprendidas en la lista de importación prohibida, con excepción de armas o sus partes y municiones y otras especies que atenten contra la moral, las buenas costumbres, la salud, la sanidad vegetal o animal, o la seguridad nacional (...)*”; el artículo 8 dispone cuales son los actos, contratos y operaciones de que pueden ser objeto las “*mercancías que ingresen a las Zonas Francas*”, dentro de los cuales no se incorpora la actividad inmobiliaria; finalmente, el artículo 10, por su parte, razona que: “*Las mercancías podrán salir de las zonas francas para ser*

reexpedidas o exportadas sin restricción al extranjero de acuerdo con lo que señale el reglamento (...)”.

DÉCIMO: Que sentado lo anterior, es preciso señalar que la exención tributaria que contempla el artículo 23, inciso 2°, del D.F.L. N° 2, relativa a las utilidades devengadas en los ejercicios financieros de los usuarios de una Zona Franca, debe ser entendida en dicho contexto, es decir, en cuanto procede única y exclusivamente si las utilidades que se devengan provienen de actividades relativas a depósito, transformación, terminación y comercialización de las mercancías de origen extranjero.

No obsta a lo anteriormente concluido, lo preceptuado en el artículo 6 del mismo texto normativo, toda vez que el mismo, ubicado en el Título I del D.F.L. N° 2, relativo a las “*Disposiciones Generales*”, dispone expresamente que ciertas y determinadas operaciones (*p.e., las efectuadas al interior de las Zonas Francas por las empresas bancarias y de seguros y las sociedades financieras*), “*estarán afectas a la legislación común y no gozarán de los beneficios, franquicias ni exenciones establecidas para dichas Zonas*”, siendo dicha exclusión de carácter integral –*referida a la totalidad de las actividades que realicen las empresas allí mencionadas*-, por lo que no resulta aplicable a la sociedad reclamante en cuanto su giro es uno diverso –*importación y exportación de artículos del hogar y muebles, entre otros productos*- que si se encuentra vinculado al objeto principal de las Zonas Francas.

UNDÉCIMO: Que en el caso de análisis, no existe controversia respecto de la circunstancia de que las rentas cuya omisión de declaración ha sido cuestionada por el S.I.I., provienen del subarrendamiento efectuado por la sociedad reclamante respecto de un inmueble ubicado al interior de la Zona Franca de Punta Arenas, contrato que tiene un objeto que difiere totalmente con la

finalidad principal de una zona franca, cual es el depósito, transformación, terminación y comercialización de las mercancías de origen extranjero.

Así las cosas, y atendido que el origen de las rentas cuya declaración omitió la contribuyente provienen de una actividad que no dice relación alguna con aquellas que son propias de los usuarios de la zona franca, necesariamente las mismas se encuentran afectas al impuesto de primera categoría –*artículo 20 N°1 de la Ley Sobre Impuestos a la Renta*-, por lo que el proceder de la autoridad administrativa, en orden a liquidar dichos tributos, se encuentra ajustado a derecho.

DUODÉCIMO: Que en esas circunstancias, aparece claro que los jueces del grado han incurrido en un error de derecho al momento de resolver la controversia sometida a su conocimiento, puesto que al determinar que las rentas provenientes del subarrendamiento efectuado por la sociedad reclamante respecto de un inmueble ubicado al interior de la Zona Franca de Punta Arenas, se encuentran exentas del pago de impuestos, no han examinado el real sentido y alcance del D.F.L. N° 2, de 2001, sobre Zonas Francas, cuerpo de normas que de acuerdo con una interpretación sistemática de sus preceptos, alude a que las rentas exentas del pago de tributos, son aquellas que provengan del depósito, transformación, terminación y comercialización de las mercancías de origen extranjero, lo que no es el caso de autos, toda vez que se trata de utilidades provenientes de una actividad inmobiliaria, que no se enmarca dentro de aquellas de que pueden ser objeto las mercancías introducidas en los recintos francos.

El yerro detectado tuvo influencia sustancial en lo resolutivo del fallo, desde que llevó a que se acogiese una reclamación tributaria sin cumplir con las condiciones que para ello se requerían, dejando sin efecto las liquidaciones que determinaron el pago del impuesto a la renta por parte de la sociedad

contribuyente, de manera que corresponde acoger el recurso de casación en el fondo, tal como se dirá en lo resolutivo.

Y visto, además, lo dispuesto en los artículos 145 del Código Tributario y los artículos 764, 767, 774 y 785 del Código de Procedimiento Civil, **SE ACOGE** el recurso de casación en el fondo deducido por el Servicio de Impuestos Internos en lo principal de fojas 185, en contra la sentencia de quince de noviembre de dos mil diecisiete, que rola a fojas 184, la que por consiguiente es nula y se la reemplaza por la que se dicta a continuación, sin previa vista.

Regístrese.

Redacción a cargo del Ministro Sr. Dahm.

Nº 45.366-2017

Pronunciado por la Segunda Sala integrada por los Ministros Sres. Lamberto Cisternas R., Manuel Antonio Valderrama R., Jorge Dahm O., el Ministro Suplente Sr. Jorge Zepeda A., y el Abogado Integrante Sr. Diego Munita L. No firma el Ministro Sr. Dahm y el Abogado Integrante Sr. Munita, no obstante haber estado en la vista de la causa y acuerdo del fallo, por estar con feriado legal y ausente, respectivamente.