

Santiago, seis de febrero de dos mil veinte.

VISTOS:

En estos autos rol N° 45365-2017, se ha tramitado un procedimiento de reclamación tributaria en el que la parte reclamada del Servicio de Impuestos Internos, en lo principal de fojas 266, dedujo recurso de casación en el fondo contra la sentencia de quince de noviembre de dos mil diecisiete, que se lee a fojas 265, dictada por la Corte de Apelaciones de Punta Arenas, que confirmó la de primer grado, de fecha veintiuno de junio de dos mil diecisiete, escrita a fojas 183, pronunciada por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Magallanes y la Antártica Chilena, que acogió el reclamo deducido por la Sociedad Importadora y Exportadora Universal Supply Limitada, y dejó sin efecto la Liquidación N° 41, de fecha 29 de agosto de 2016, dictada por la Dirección Regional de Punta Arenas de la repartición pública antes aludida, que determinó diferencias de impuesto de primera categoría para el año tributario 2013, considerando para ello los ingresos obtenidos y no declarados en el año comercial 2012 por concepto de contratos de subarrendamiento suscritos con la sociedad Jordán S.A., de fecha 01 de septiembre de 2012; con Marco Antonio Ulloa Santana, el 10 de abril de 2012, y con Luis Ignacio González y Compañía Limitada, de 11 de enero de 2012.

A fojas 283 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 el artículo 23 inciso segundo del Decreto con Fuerza de

Ley N° 2 del año 2001, en relación con los artículos 3 y 8 del mismo cuerpo legal y artículos 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 al artículo 23 inciso segundo del Decreto con Fuerza de Ley N° 2 del año 2001 en relación con el artículo 6, inciso final del mismo cuerpo legal y artículos 19 y 22 del Código Civil.

Expresa 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 está dado por la prohibición de aplicar los beneficios 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°), olvidando el inciso final del artículo 6, que debe relacionarse con lo dispuesto con los artículos 3 y 8 del D.F.L. N° 2, de los cuales es posible concluir que el usuario de Zona Franca puede realizar diversas actividades dentro del recinto franco, mientras no se encuentre prohibida por la ley, sin que esto signifique que todas las operaciones que efectúe se encuentran beneficiadas con las franquicias tributarias o exenciones contenidas en este estatuto especial, no pudiendo interpretarse sus disposiciones en forma aislada. En consecuencia, determinándose que la operación desarrollada es de aquellas señaladas en los incisos primero y tercero del artículo 6, ella se regirá por la legislación común sin que sean aplicables las franquicias o exenciones establecidas para la zona franca. Así también, se debe diferenciar quién es el contribuyente, por cuanto la franquicia sólo es aplicable a las sociedades administradoras y a los usuarios que se instalen en su interior.

Finalmente también debe determinarse la clase de operación de que se trata, pues si corresponde a las que señala el artículo 3 en relación al 8 del estatuto se le aplicará la exención del artículo 23, de lo contrario regirá la legislación común.

Por ello y al no encontrarse el subarriendo de inmuebles entre los actos que menciona el artículo 8, no es asimilable a alguna de las operaciones allí señaladas, todas las cuales recaen sobre mercancía extranjera, debe entenderse que las rentas obtenidas no están amparados por los beneficios tributarios que contempla el estatuto legal de Zona Franca, por lo que se encuentra grabado por el régimen general por aplicación del artículo 6, inciso final del referido cuerpo normativo y, en consecuencia, grabado con impuesto de primera categoría.

TERCERO: Que como tercer acápite de casación en el fondo, se invocó por el Servicio de Impuestos Internos, la falsa aplicación del inciso 2° del artículo 23° del D.F.L. N° 2 del año 2001, en relación con el artículo 12 del mismo cuerpo legal y el artículo 22 del Código Civil.

Manifiesta que conforme a los artículos 8 y 11 del D.F.L. N° 2 es a la sociedad administradora a la que le corresponde, entre otras, la actividad consistente en el arrendamiento de inmuebles, y por este tipo de operaciones del artículo 23 del Estatuto de Zona Franca establece a su favor la exención tributaria en materia de impuesto a las ventas y servicios y de impuesto de primera categoría. Debe recordarse que en los contratos celebrados entre la sociedad administradora y los usuarios no se encuentra la facultad de subarrendar, por lo que mal puede usar esa franquicia tributaria que favorece a la sociedad administradora.

Concluye solicitando que se acoja el recurso, se anule la sentencia y se dicte separadamente una de reemplazo que revoque la sentencia de segunda instancia, dejando firme la Liquidación N° 41, de 29 de agosto de 2016, emitida por el Servicio de Impuestos Internos.

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 inmuebles ubicados al interior de Zona Franca de Punta Arenas, no se encuentran comprendidas en 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 primera 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 Servicio de Impuestos Internos de la Liquidación N° 41, de fecha 29 de agosto de 2016, que determinaron respecto de la reclamante el impuesto de primera categoría para el año tributario 2013, considerando para ello los ingresos obtenidos y no declarados en el año comercial 2012, por concepto de contratos de subarrendamiento de inmuebles ubicados al interior de la Zona Franca de Punta Arenas, suscritos el 01 de septiembre de 2012 con la sociedad Jordán S.A.; el 10 de abril de 2012 con Marco Antonio Ulloa Santana y el 11 de enero de 2012 con la empresa Luis Ignacio González y Compañía Limitada, 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 dicha norma 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 desarrollen 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 unos 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 subarrendamientos de inmuebles ubicados 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”*, señala expresamente que ciertas y determinadas operaciones (por ejemplo, *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 *–grandes tiendas, importaciones, exportaciones, venta de licores y cigarrillos–* que sí 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 Servicio de Impuestos Internos, provienen de los subarrendamientos efectuados por la sociedad reclamante respecto de inmuebles ubicados al interior de la Zona Franca de Punta Arenas, contratos que tienen 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 inmuebles ubicados 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, cuyo 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 la liquidación que determinó 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 266, en contra la sentencia de quince de noviembre de dos mil diecisiete, que rola a fojas 265, la que por consiguiente es nula y se la reemplaza por la que se dicta a continuación, sin previa vista.

Acordado con el voto en contra del Abogado Integrante señor Lagos, quien estuvo por rechazar el recurso de casación, en mérito de las siguientes consideraciones:

1° Que la cuestión a resolver es si las rentas provenientes de contratos de subarrendamientos de inmuebles que se ubican en la Zona Franca quedan comprendidas en la exención del impuesto a la renta que contempla el artículo 23 del D.F.L. N° 2 del año 2001.

Para ello debe considerarse que la sociedad administradora de dicho recinto con el objeto de facilitar el desarrollo de las operaciones, negociaciones y actividades enunciadas en el artículo 8°, se encuentra facultada para construir

edificios de oficinas, industrias, almacenes y talleres para su uso propio a para arriendo a los usuarios.

En el caso sub lite, el usuario de la Zona Franca subarrendó la propiedad que él a su vez había arrendado a la sociedad administradora a otra empresa.

2° Que la exención del Impuesto a la Renta de Primera Categoría, beneficia a “los usuarios” por “las utilidades devengadas en sus negocios financieros”, conforme lo establece el 23 del D.F.L. 2, por lo que para determinar si la franquicia se aplica a los subarrendamientos de bienes inmuebles debe precisarse dos cuestiones previas: a) qué se entiende por “negocios financieros”, y b) si dichos negocios deben provenir de operaciones relacionadas con la comercialización de mercaderías.

En lo que se refiere a la primera cuestión, esto es, qué se entiende por negocios financieros, la ley nada dice al respecto, por lo que habrá que recurrir a los artículos 20 y 21 del Código Civil. Al respecto, el Diccionario de la Real Academia Española define “negocios” como ocupación, quehacer o trabajo; aquello que es objeto o materia de una ocupación lucrativa o de interés; utilidad o interés que se logra en lo que se trata, comercia o pretende. Por su parte el término “financieros” viene de finanzas, que se refiere a todas las actividades relacionadas con la obtención de dinero y su uso eficaz.

De lo anterior, se concluye que negocios financieros son los que llevan a cabo las entidades de crédito e inversión, pero nada obsta a que también los efectúe cualquier empresa, independientemente de su actividad, por lo que puede desarrollar un negocio financiero que impulse y apoye su actividad principal y que solo dependa de una buena gestión.

La segunda cuestión es determinar si los negocios financieros a que se refiere la disposición, deben provenir exclusivamente de operaciones relacionadas con la comercialización de las mercaderías ingresadas a la Zona Franca.

Al respecto y frente a la ausencia del significado del término “operaciones” dentro del contexto de la ley, esta Corte ha señalado que *“el legislador tuvo un criterio amplio al respecto, siendo dable concluir que abarca desde las operaciones expresamente mencionadas hasta aquellas que tengan similares características o se relacionen o deriven directamente de ellas”* (CS Rol N° 4.189-99, Rol N° 3.668-2000).

Por su parte el subarrendamiento es una operación de negocio, cuya finalidad es obtener rentas que van en beneficio de la actividad principal.

Además, debe tenerse presente que la ley se refiere a las utilidades devengadas en sus “negocios financieros”, sin precisar si dichos beneficios deben provenir de la actividad principal indicadas en el artículo 8° del citado cuerpo normativo o de una actividad accesorio.

3° Que de lo razonado se concluye que si un usuario de Zona Franca arrienda un inmueble a la Sociedad Administradora, y posteriormente el usuario subarrienda parte o total de la superficie del inmueble a otro usuario de Zona Franca, está realizando un “negocio financiero” con la finalidad de obtener rentas que van en beneficio de la actividad principal, y como la ley se refiere a las “utilidades devengadas en sus negocios financieros”, sin precisar si dichos beneficios deben provenir de la actividad principal indicadas, a vía ejemplar, en el artículo 8° del D.F.L. 2 o de una actividad accesorio, dichas rentas quedan comprendidas dentro de la exención del Impuesto a la Renta.

En esta argumentación va en línea con lo resuelto por esta Corte, a propósito de los intereses por depósitos a plazos obtenidos por una empresa que opera en la Zona Franca de Iquique, que ha señalado que no deben tributar en el Impuesto de Primera Categoría por las utilidades devengadas en sus ejercicios financieros, sin que la norma distinga si ello ocurre en el desarrollo de su actividad principal o en alguna accesorio, como lo es en el presente caso, el depósito de dinero a interés, por lo que cabe aplicar el principio interpretativo, según el cual si el legislador no distingue, no cabe al interprete hacerlo (CS Rol 1617-2000).

Regístrese.

Redacción a cargo del Ministro Sr. Valderrama y de la disidencia, su autor.

Nº 45.365-2017

Pronunciado por la Segunda Sala integrada por los Ministros Sres. Lamberto Cisternas R., Manuel Antonio Valderrama R., Jorge Dahm O., el Ministro Suplente Sr. Raúl Mera M., y el Abogado Integrante Sr. Jorge Lagos G. No firma el Ministro Sr. Cisternas, no obstante haber estado en la vista de la causa y acuerdo del fallo, por estar con feriado legal.