

C.A. de Santiago

Santiago, diez de agosto de dos mil veintiséis.

Vistos:

Se reproduce la sentencia en alzada, con excepción de sus motivos vigésimo al vigésimo quinto, que se suprimen.

Y teniendo, en su lugar, y, además, presente:

Primero: Que en estos antecedentes se dedujo apelación por la parte reclamada en contra de la sentencia de veintisiete de octubre de dos mil veinticinco, dictada por Primer Tribunal Tributario y Aduanero de Santiago, que acogió el reclamo interpuesto en contra del Giro N° NUM000 de 12 de abril de 2023, emitido por la Dirección Regional Metropolitana de Santiago del Servicio de Impuestos Internos, dejándolo sin efecto, sin costas.

Segundo: Que esta causa se inició mediante reclamo que se dedujo conforme lo autorizan los artículos 124 y siguientes del Código Tributario, y se dirigió en contra del acto antes referido, por el cobro del impuesto del artículo 9° de la Ley N° 21.420, a aviones, helicópteros, yates y vehículos de alto valor, el cual, en la especie, asciende a la suma de \$50.904.072, que fue notificado el 17 de abril de 2023, respecto, en concreto, de un helicóptero marca Bell modelo 407.

Funda su acción, señalando, en primer término, la improcedencia del giro que se le notificó, pues el bien materia del juicio, cumple con el requisito subjetivo de exención del impuesto al lujo exigido por la ley, al declarar como actividad económica el transporte aéreo de pasajeros, conforme al artículo 20 N° 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, actividad que constituye un giro comercial expresamente reconocido por la ley tributaria como lícito y, por tanto, habilitante para acceder a los beneficios contenidos en la legislación del impuesto a los bienes de lujo. En efecto, afirma que el helicóptero no ostenta el carácter de bien de uso personal o recreativo, sino que se encuentra registrado en la contabilidad de la empresa como activo fijo destinado a su explotación comercial directa, por lo que no se trata de un artículo de consumo suntuario o de ostentación, desvirtuando así la finalidad que la ley tributaria persigue al gravar bienes de lujo.

Reprocha, por otro lado, la interpretación que el Servicio de Impuestos Internos hace del requisito de "indispensabilidad" previsto en la ley, pues entiende que dicho concepto no debe entenderse bajo un estándar técnico o funcional absoluto, sino como la capacidad o aptitud del bien para generar renta empresarial, interpretación que resulta coherente con el estándar de gasto necesario contemplado en el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según el cual es suficiente que un activo sea útil para la generación de ingresos del negocio.

Finalmente, la recurrente impugna que el Servicio de Impuestos Internos condicione la exención reclamada, a la presentación de facturas o boletas específicas que respalden cada operación comercial, argumentando que tal exigencia no encuentra sustento en el texto legal, pues no restringe los medios de prueba mediante los cuales puede acreditarse el destino del bien y que, por tanto, la exigencia señalada constituye un requisito no contemplado por el legislador, que excede las atribuciones de la reclamada.

Tercero: Que la sentencia impugnada acogió la reclamación, considerando, en primer término, que el Servicio de Impuestos Internos incurrió en la exigencia de requisitos que carecen de sustento legal, específicamente, al señalar que el SII no puede condicionar la procedencia de la exención materia de autos, a la presentación de boletas o facturas que respaldaran el empleo del bien en el giro declarado, estimando que, existiendo contratos celebrados ante notario y siendo dichas operaciones potencialmente exentas de IVA, no resulta obligatorio la presentación de documentación mercantil para acreditar el uso efectivo del bien.

Por otro lado, el tribunal valorando la prueba rendida, estimó que los contratos de prestación de servicios autorizados ante notario presentados por la empresa, son suficientes para demostrar que la aeronave se encontraba efectivamente destinada al giro comercial de transporte aéreo.

También se pronunció respecto la extensión del concepto "indispensable" previsto en el artículo 9° de la Ley N° 21.420, resolviendo que, ante la indeterminación semántica de tal término, correspondía integrarlo con el estándar de "gasto necesario" del artículo

31 e la Ley de Impuesto a la Renta, concluyendo que un bien es indispensable cuando posee aptitud para generar renta, para lo cual es suficiente que el activo tenga potencialidad o capacidad para generar ingresos del negocio, sin que sea preciso acreditar una esencialidad absoluta o insustituibilidad técnica y operacional.

Cuarto: Que por su parte, el Servicio de Impuestos Internos, impugna el fallo mediante apelación, solicitando la revocación del mismo, y el rechazo íntegro de la reclamación, fundado en el cuestionamiento de dos aspectos: por un lado, la valoración de la prueba presentada por el contribuyente; y, por otro, la interpretación legal del concepto de indispensabilidad contenido en la Ley N° 21.420.

En primer término, el apelante denuncia un error sustancial en la evaluación probatoria realizada por el tribunal *a quo*, por cuanto, en su entender, el fallo confundió un medio de prueba con una obligación contable, al señalar que el SII exigió facturas como requisito legal de la exención. Aclara que su pretensión nunca fue condicionar la exención a la presentación de comprobantes de operación en sentido tributario, sino utilizar tales documentos como medio de prueba objetiva destinadas a acreditar el uso real y material del bien. Explica, al efecto, que los contratos de prestación de servicios presentados por la empresa solo prueban una "potencialidad contractual" o intención empresarial, pero no demuestran el uso material y constante del helicóptero, insuficiente para satisfacer la carga probatoria que recae sobre el contribuyente conforme al artículo 21 del Código Tributario. Asimismo, plantea como un elemento determinante, la ausencia de la Bitácora de Vuelo, en cuanto instrumento probatorio por excelencia en la aviación comercial, único medio idóneo para acreditar de manera fidedigna las rutas efectivamente voladas, los pasajeros transportados y la finalidad real de cada operación, y que su carencia impide verificar si el helicóptero fue utilizado conforme a la declaración de actividad económica de la empresa; de este modo, acusa que el fallo impugnado vulneró las reglas de la sana crítica.

En segundo término, el apelante cuestiona la interpretación amplia que el tribunal de primera instancia efectuó del término legal "indispensable" contenido en el artículo 9° de la Ley N° 21.420, lo que a

su juicio es un error, pues las exenciones tributarias deben ser consideradas bajo el principio de interpretación estricta y restrictiva al tratarse de normas de excepción, y que por tanto no pueden ser objeto de ampliación mediante analogías o interpretaciones extensivas; añade al efecto, que el fallo recurrido, al sustituir el estándar de "indispensable" por el estándar de "necesario" o "gasto deducible" del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, vacía de contenido la norma, permitiendo que cualquier bien de lujo inscrito en el activo fijo de una empresa quedaría automáticamente exento del gravamen. Considera, en cambio, que el estándar de "indispensabilidad" que debe regir la exención exige esencialidad e insustituibilidad técnica y operacional del bien, lo que significa que la actividad comercial declarada no podría llevarse a cabo o se vería gravemente amenazada en su continuidad sin la utilización de ese bien específico, estableciendo un umbral de exigencia considerablemente más elevado que la simple potencialidad de generación de ingresos; ello, en su entender, se aviene con el propósito de la Ley N° 21.420 que fue concebida para gravar la riqueza no productiva, evitando que bienes de lujo subutilizados o de carácter marcadamente personal sean eludidos del impuesto mediante simples inscripciones contables en el activo fijo, razones por las que pide se revoque el fallo y se rechace el reclamo.

Quinto: Que, para efectos de resolver la presente controversia, resulta pertinente exponer el marco normativo aplicable al beneficio de exención invocado por la recurrente, contenido en el artículo 9° de la Ley N° 21.420, que establece un impuesto anual a beneficio fiscal de tasa 2% sobre el valor de determinados bienes de alto valor, entre ellos los helicópteros que superen los umbrales que la propia norma define; dicho precepto, vigente al momento del devengo del impuesto materia de autos, disponía en su inciso segundo que no se afectarían con el impuesto los bienes de propiedad del Fisco ni de las municipalidades, ni tampoco los bienes de propiedad de una empresa que desarrollara actividades de los números 1°, 3°, 4° y 5° del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, siempre que los bienes respectivos se encontraran efectivamente destinados y fueran indispensables para el desarrollo de dichas actividades.

Por su parte, mediante la Circular N° 57, de 26 de diciembre de 2022, y posteriormente, la Circular N° 38, de 6 de septiembre de 2023, el Servicio de Impuestos Internos estableció a dicha época, un criterio de comprensión del concepto de destinación efectiva que incorporaba dentro de sí, los activos realizables, en los siguientes términos: "(...) que los bienes se encuentren efectivamente destinados al desarrollo de dichas actividades, lo que, tratándose de empresas que llevan contabilidad, supone que formen parte del activo fijo o realizable de éstas últimas". Cabe destacar que, no obstante haber sido dictada con posterioridad a la fecha del giro reclamado, dicha modificación se dispuso con aplicación retroactiva respecto del impuesto devengado el 1° de enero de 2023, por lo que resulta procedente su consideración para la resolución del presente asunto, en cuanto instrumento interpretativo vigente respecto del período impositivo correspondiente al giro impugnado.

De este modo, en lo relativo al requisito de indispensabilidad, este tribunal debe ceñirse al texto legal vigente a la fecha del devengo del impuesto, sin que resulte aplicable al caso de autos el desarrollo interpretativo más detallado contenido en la posterior Circular N° 50 de 2024 —que incorpora la referencia al Diccionario de la Real Academia Española y los criterios orientadores del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta de manera sistemática—, sin perjuicio de que dicho cuerpo de criterios pueda ser considerado por este tribunal como elemento de interpretación doctrinal o como antecedente ilustrativo del sentido que la propia autoridad administrativa ha venido atribuyendo de manera constante al concepto de indispensabilidad, en tanto no resulte contradictorio con la interpretación que regía al momento de los hechos.

Sexto: Que, a falta de definición legal, corresponde atender en primer término al sentido natural y obvio del término, según el cual, el Diccionario de la Real Academia Española define "indispensable" como aquello "necesario o muy aconsejable que suceda". Dicho concepto, interpretado en el contexto de una empresa entendida como un todo, constituido por el capital y el trabajo, encaminado a la realización de actividades mercantiles, industriales o de prestación de servicios con fines lucrativos, supone que los bienes respectivos tengan por finalidad

justamente posibilitar la realización de las dichas actividades, excluyendo aquellos bienes destinados a fines distintos.

En este mismo orden de ideas, la instrucción administrativa precisa que, atendido que la definición de "indispensable" remite a la noción de lo "necesario" en relación con las actividades de los números 1º, 3º, 4º y 5º del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, resulta procedente tener en consideración, como criterios orientadores, los empleados en el concepto de gasto "necesario para producir la renta" contenido en el inciso primero del artículo 31 de dicho cuerpo legal, sin que ello implique una equivalencia automática o una sustitución del estándar legal de indispensabilidad por el estándar de necesidad del mismo.

Asimismo, conforme a la misma instrucción, la determinación de lo "indispensable" en cada caso particular supone una apreciación de hecho, debiendo atenderse, entre otros aspectos, la actividad efectivamente desarrollada por la empresa, el tipo de bien de que se trate y a la función que dicho bien cumple en el desarrollo de tal actividad, elementos que deben guardar coherencia entre sí.

De este modo, la indispensabilidad de un bien no puede juzgarse en abstracto ni reducirse a la mera circunstancia de que el bien sea de alto valor o de que se trate de tecnología de mayor costo relativo, ya que el solo hecho de que un bien posea características que incrementen su valor, no presupone privarlo del carácter de indispensable para los efectos de la exención, debiendo en cambio examinarse la coherencia funcional entre el bien y la actividad concreta desarrollada por la empresa, de tal manera, que su determinación no puede entenderse que exija una insustituibilidad absoluta del bien para el desarrollo del giro, ni tampoco una interpretación tan amplia que se configure con la sola aptitud potencial de generar renta, sino que exige una ponderación de hecho, caso a caso, que examine no sólo la razonabilidad y coherencia entre la naturaleza del bien, las características del giro declarado y la función específica que dicho bien cumple en su desarrollo, sino también la efectividad de dicho compromiso del bien con la actividad del contribuyente.

Séptimo: Que, conforme a lo señalado, el beneficio o exención tributaria materia del asunto, exige la concurrencia copulativa de los requisitos que consagra el inciso segundo del artículo 9° de la Ley N° 21.420, estos son: a) que el bien sea de propiedad de una empresa que desarrolle alguna de las actividades de los números 1°, 3°, 4° o 5° del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta; b) que se encuentre efectivamente destinado a esas actividades; y c) que sea indispensable para su desarrollo. En la especie, la controversia gira en torno a la efectividad del destino del bien a actividad del giro del contribuyente, así como a la indispensabilidad del mismo para aquello.

Octavo: Que, en lo relativo a dichos requisitos, es menester, como primera cuestión, señalar que, a juicio de esta Corte, la existencia de un giro comercial formalmente declarado (en este caso, el de transporte aéreo de pasajeros conforme al artículo 20 N° 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta), constituye un presupuesto inicial y necesario, pero en caso alguno suficiente, para tener por satisfecha la exención.

En efecto, la declaración de una actividad económica ante el Servicio de Impuestos Internos no releva al contribuyente de la carga de probar, mediante antecedentes objetivos y verificables, que el bien fue real y materialmente empleado en el ejercicio de tal actividad. De lo contrario, bastaría la sola inscripción de un giro habilitante y la incorporación contable del bien para eludir el tributo, resultado que pugna con la finalidad de la ley.

Noveno: Que, por otro lado, conforme fue establecido en el motivo sexto anterior, el criterio de determinación de indispensabilidad del activo, si bien no exige la insostituibilidad absoluta del mismo para el desarrollo de la actividad del giro, tampoco se satisface con la determinación de su sola aptitud potencial de generar renta, sino que demanda una ponderación fáctica que permita verificar la efectividad del compromiso del bien con la actividad del contribuyente, de modo tal, que se trata de un asunto de hecho, que debe ser valorado, a la luz de la prueba rendida.

En este punto, esta Corte no comparte el alcance que el fallo de primera instancia le atribuyó al concepto referido, pues no corresponde asimilar tal noción al de gasto necesario de la manera casi automática

que propone; pues si bien, dicho precepto puede operar como un criterio orientador de interpretación -según se razonó anteriormente-, no constituye, en caso alguno, una regla de subsunción automática, atendida la diversa naturaleza de ambas instituciones; pues bien, el artículo 31 de la LIR, regula la deducción de un gasto en la renta líquida imponible, mientras que el artículo 9° de la Ley N° 21.420 establece una exención frente a un impuesto patrimonial de tasa fija, de interpretación estricta, de modo que trasladar un concepto de un cuerpo legal a otro, configura una impropiedad que debe ser corregida.

En todo caso, y según se verá, incluso considerando dicho criterio, la prueba rendida no satisface sus exigencias.

Décimo: Que, al recaer sobre el contribuyente la carga de la prueba en virtud del artículo 21 del Código Tributario, le correspondía acreditar con los medios probatorios que franquea la ley, la verdad de las declaraciones que sirven de base a la exención invocada; no se debe olvidar, que el procedimiento de reclamación reviste un carácter dispositivo, de modo que no incumbe al Servicio de Impuestos Internos ni a este tribunal suplir de oficio las deficiencias probatorias de quien reclama, sino que es éste quien debe aportar los antecedentes que sustenten su pretensión.

Undécimo: Que, considerando lo anterior, y examinada la prueba rendida, expuesta en el fallo de primer grado, reproducido en esta sentencia, aparece que la reclamante fundamentó el uso y destino efectivo del helicóptero materia de autos al giro que le es propio, en un contrato de prestación de servicios suscrito con una sociedad cuyo representante legal resulta ser la misma persona que representa a la reclamante. Por lo demás, así fluye de dicho documento referido, fechado el 11 de mayo de 2021, en el que figura el contribuyente arrendando el helicóptero al señor [ARISTEO]; mientras que del mérito de la copia de la inscripción registral de la sociedad contribuyente de 2 de octubre de 2020, aparece el mismo señor [ARISTEO], constituyéndola.

Tal circunstancia no es un antecedente neutro, pues la contratación entre partes relacionadas obliga a un examen de mayor rigor, pues no es por sí sola idónea para acreditar de manera inequívoca

una operación comercial real, autónoma y celebrada en condiciones de mercado, y bien puede encubrir una disposición meramente formal, carente de sustento operativo. A ello se suma que un contrato de esta clase, prueba, a lo más, una potencialidad o intención de uso, pero no el empleo material y efectivo de la aeronave durante el período comercial respectivo.

Duodécimo: Que esa insuficiencia se ve agravada por la ausencia, en el proceso, de la bitácora de vuelo de la aeronave. Dicho instrumento constituye el registro técnico idóneo para acreditar, de manera objetiva y verificable, las rutas realizadas, los pasajeros transportados y la finalidad de cada operación. Tratándose el helicóptero del único activo de la sociedad, la falta de este antecedente priva al tribunal del elemento determinante para verificar si el bien se destinó efectiva y exclusivamente al giro declarado, sin que la sola existencia del contrato ya referido baste para suplir tal carencia. Se configura así, precisamente, la falta de acreditación de la efectividad del compromiso del bien con la actividad del contribuyente que el estándar fijado en el considerando sexto exige.

Decimotercero: Que, apreciados los antecedentes conforme a las reglas de la sana crítica, la concurrencia de estos factores (un único activo de alto valor, contratos celebrados con partes relacionadas y la inexistencia de todo registro técnico de uso) configura un cuadro indiciario que, lejos de demostrar una explotación comercial efectiva, resulta más compatible con una estructura societaria destinada a la mera tenencia del bien. En tales condiciones, la recurrente no ha logrado formar la convicción de que el helicóptero se encontrara efectivamente destinado y fuera indispensable para el desarrollo de su giro, en los términos que exige el artículo 9° de la Ley N° 21.420.

Decimocuarto: Que, por no haberse acreditado la concurrencia copulativa de los requisitos legales de la exención, procede que se enmiende el fallo de primer grado rechazando el reclamo interpuesto en contra del Giro N° NUM000, confirmándose la procedencia del impuesto establecido en el artículo 9° de la Ley N° 21.420 respecto del bien individualizado en dicho giro.

Decimoquinto: Que no se condena en costas a la parte reclamante por estimar que ha tenido motivos plausibles para litigar.

Por las consideraciones precedentes, normas legales citadas y visto, además, lo dispuesto en los artículos 140 del Código Tributario y 186 del Código de Procedimiento Civil, **se revoca** la sentencia definitiva de veintisiete de octubre de dos mil veinticinco, dictada por el Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana de Santiago, que acogió el reclamo tributario deducido por Transportes Costeros SpA en contra del Giro N° NUM000, de 12 de abril de 2023 y, en su lugar, se decide que se rechaza, sin costas, el referido reclamo, ratificándose en consecuencia dicho acto administrativo.

Redactó el ministro señor Patricio Esteban Martínez Benavides.

Rol Corte Nro. 725-2025 (Tributario)

No firma el ministro señor Patricio Esteban Martínez Benavides, no obstante haber concurrido a la vista y al acuerdo del fallo, por ausencia.

