

Santiago, quince de octubre de dos mil veinticinco.

VISTOS:

En estos autos Rol N° 28.125-2019 se ha tramitado un procedimiento de reclamación tributaria en que la abogada Mónica Van Der Schraft Greve, en representación de los reclamantes, la Sociedad Centro Educacional María Griselda Valle Ltda. y sus socios Luis Ramírez Valle y Graciela Ramírez Valle, dedujeron recurso de casación en el fondo en contra de la sentencia dictada por la Corte de Apelaciones de San Miguel con fecha veintinueve de agosto de dos mil diecinueve, que confirmó la sentencia definitiva de primera instancia pronunciada por el Tercer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, con fecha treinta de abril de dos mil dieciocho y sus dos complementos de veintiséis de febrero y treinta de mayo, ambos de dos mil diecinueve; sentencias que rechazaron los reclamos deducidos por los contribuyentes, confirmándose todas las liquidaciones impugnadas.

Con fecha dieciséis de enero de dos mil veinte se dispuso traer los autos en relación.

CONSIDERANDO:

PRIMERO: Que, en su arbitrio común de nulidad sustancial, los contribuyentes reclaman infracción al artículo 5 de la Ley N° 20.248, en relación con artículo 5 de la Ley de Subvenciones; artículo 26 del Código Tributario; 2 N°1, 2 y 3 de la Ley de Impuesto a la Renta y 17 N° 29 del mismo cuerpo legal.

Los recurrentes, luego de transcribir las disposiciones enunciadas, señalan que son cuestiones no controvertidas por las partes y ratificadas por la sentencia, que la Subvención Escolar Preferencial (SEP), en todo lo no regulado en su ley especial, se rige por la Ley de Subvenciones. De lo que deducen, conforme al artículo 5 de esta última ley, que las subvenciones, en la parte que se utilicen en inversiones destinadas al servicio de la función docente, no están afectas a ningún tributo de la Ley de Impuesto a la Renta.

Explican que la Subvención Escolar Preferencial se entrega en virtud de contratos que tienen una duración de cuatro años, al término de los cuales se debe restituir cualquier monto que no haya sido utilizado para los fines establecidos en la subvención. Que ni el artículo 5 de la

ley que establece esta subvención ni el artículo 5 de Ley de Subvenciones disponen que, si no se utiliza la totalidad de la subvención durante el año tributario, se deberá pagar impuestos por dicho remanente. Al contrario, este último señala de manera expresa que, si la subvención se utiliza para el fin que fue entregada, no estará afecta al Impuesto a la Renta.

Acusan que la sentencia de segunda instancia infringe ambas normas cuando pretende darles un contenido que no tienen y otorgarles un alcance que claramente no se desprende de su texto.

Además, indican que es un hecho de la causa que el Servicio de Impuestos Internos interpretó las normas referidas a las subvenciones y que se pronunció de manera específica y consistente en orden a establecer en forma expresa que aquella parte de una subvención que no fuera utilizada en un año tributario se encontraba exenta del Impuesto a la Renta (Oficio N°4608 29/11/2000; Oficio N°537 de 13/5/2002 y Oficio N°1719 de 26/9/2014).

A partir de estos oficios, exponen que el sentido y alcance de las normas legales no es otro que el asignado

de manera consistente por el Servicio, estableciendo que los recursos provenientes de subvenciones que no se utilizan íntegramente en un ejercicio comercial, no están afectos a impuestos.

Aluden a la buena fe conforme al artículo 26 del Código Tributario y, a partir de ello, exponen que era un hecho de la causa que el ente fiscalizador interpretó consistentemente en un sentido la ley en la materia objeto de la reclamación y que la sociedad se ajustó a dicha interpretación. Correspondía aplicar entonces el mencionado artículo.

Se vulneraría igualmente el artículo 2 N°1 de la Ley de Impuesto a la Renta, por cuanto otorgó a la subvención el carácter de renta en circunstancias que la misma no se encuentra en ninguno de los supuestos establecidos en esa norma, ya que no constituye la utilidad que rinda una cosa o actividad, así como tampoco un beneficio, utilidad o incremento del patrimonio de la sociedad.

Del mismo modo, se transgrede el artículo 2 numerales 2 y 3 de la ley antes referida, respecto al concepto de renta percibida y devengada. De estos conceptos se

desprende que una renta percibida no puede también estar devengada. En la especie, el beneficiario de la subvención no tiene un derecho o crédito sobre el remanente no utilizado, sino que por el contrario tiene obligación de restitución. Así, el hecho que haya recibido físicamente los recursos no es sinónimo ni puede ser entendido como que haya percibido una renta ya que, o bien los emplea en los fines propios de la norma o tiene que restituirlos al Estado, por lo que se trata de ingresos que se deben.

Luego, la sentencia definitiva, al afirmar que el remanente de la subvención constituiría un ingreso percibido, vulneraría la norma citada, que define qué debe entenderse por dicho concepto y no incluye aquellos ingresos que no se han incorporado al patrimonio del contribuyente por no tener éste un título o derecho sobre ellos.

Finalmente, infringiría la sentencia el artículo 17 N° 29 de la Ley de Impuesto a la Renta, pues dicha norma reconoce de manera expresa la existencia de ingresos no renta, definidos en el artículo 5 de la Ley de Subvenciones.

En el petitorio del recurso se solicita anular la sentencia definitiva impugnada, en la parte recurrida y, acto seguido y sin nueva vista, pero separadamente, dictar en su lugar una sentencia definitiva de reemplazo que resuelva las reclamaciones deducidas, haciendo lugar a las mismas, con costas.

SEGUNDO: Que la controversia en este caso consistió en establecer la efectividad de encontrarse correctamente determinada la Renta Líquida Imponible en los Años Tributarios 2011, 2012 y 2013, respecto de uno de los rubros objetados por el Servicio de Impuestos Internos en las respectivas liquidaciones, esto es, la subdeclaración de ingresos correspondientes a subvenciones y, en particular, con relación a la forma de tributación de la subvención escolar preferencial.

TERCERO: Que para un mejor entendimiento de las causales de nulidad sustancial en estudio resulta conveniente señalar los antecedentes relevantes del juicio:

1.- En estos autos acumulados, se dedujeron los siguientes reclamos:

1) Por escrito de fecha 5 de diciembre de 2014, comparecieron don Óscar Ferrari García y don José Domingo Peñafiel Zañartu, en representación de la Sociedad Centro Educacional María Griselda Valle Limitada, quienes en Procedimiento General de Reclamación dedujeron reclamo en contra de las Liquidaciones N° 974, 975, 976 y 977, todas de 20 de agosto de 2014, determinando diferencias de Impuesto a la Renta de Primera Categoría respecto de los Años Tributarios 2011, 2012 y 2013, respectivamente, por la suma de \$293.645.817, incluyendo reajustes, intereses y multas, conforme a los siguientes argumentos:

a) Señalan que, en el contexto del programa emanado de la Subdirección de Fiscalización del Servicio de Impuestos Internos, se fiscalizó el correcto cumplimiento de la normativa tributaria por parte de los sostenedores de colegios que reciben subvención estatal.

b) Expresan que en ese contexto, el Servicio de Impuestos Internos, Dirección Regional Metropolitana Santiago Sur, practicó la Notificación N°44991, de 5 de agosto de 2013, solicitándole a la sociedad una serie de antecedentes, que fueron acompañados con fechas 27 y 29 de

agosto de 2013 y que del análisis de dichos antecedentes el órgano fiscalizador habría encontrado inconsistencias en las declaraciones del Impuesto de Primera Categoría de la sociedad, correspondientes a los Años Tributarios 2011 a 2013, motivo por el cual dictó la Citación N°157, de 29 de abril de 2014, para que la sociedad subsanara las mencionadas inconsistencias, lo que no habría ocurrido, por lo que procedió a notificar las liquidaciones reclamadas.

c) Fundamentan su reclamo en lo que respecta al “Concepto A”: Subdeclaración de ingresos correspondientes a subvenciones (Años tributarios 2011, 2012 y 2013 por los montos de \$111.332.165, \$138.142.812 y \$37.887.446, respectivamente), indicando que habría una supuesta subdeclaración de impuestos por diferencias detectadas por el Servicio entre los ingresos declarados por la sociedad correspondientes a subvenciones escolares y la información proporcionada a dicho organismo por el Ministerio de Educación, a través de su Secretaría Regional Ministerial de la Región Metropolitana; diferencias originadas en la forma de presentarse y declararse los ingresos obtenidos

por la sociedad producto de la Subvención Escolar preferencial (SEP). Agregan que la Subvención General ingresa al patrimonio del sostenedor, sin embargo, la subvención SEP es una suma de dinero que no ingresa al patrimonio del beneficiario, ya que estos fondos deben ser rendidos cada año al Ministerio de Educación y luego ser restituidos a dicha autoridad, razón por la cual la Sociedad mantuvo estas sumas disponibles en una cuenta especial de pasivo, la N° 2- 1-01-007, "Subvención Escolar Preferencial" y que, con respecto a los gastos efectuados por la Sociedad con cargo a la subvención SEP, correspondientes a remuneraciones, gratificaciones, seguro de cesantía, mutual, remuneraciones y asesorías, adscriben totalmente al Plan de Mejoramiento Educativo presentado y visado por el Ministerio de Educación, cumpliendo así con el destino que de acuerdo al artículo 5 de la Ley de Subvenciones, debe darse a estas cantidades para que gocen del beneficio tributario respectivo, por todo lo cual se debe concluir que la Sociedad actuó de manera correcta al no considerar los ingresos recibidos por concepto de la subvención SEP dentro de sus propios ingresos brutos, no

gravándolos en consecuencia, con el impuesto de Primera Categoría.

2) Por escrito de 10 de noviembre de 2015, compareció, en representación de la socia de empresas doña Graciela del Carmen Ramírez Valle, el abogado don Óscar Ferrari García, quien dedujo reclamo en contra de las Liquidaciones 718 y 719, ambas de 21 de julio de 2015, determinando diferencias de Impuesto Global Complementario respecto de los Años Tributarios 2012 y 2013, por la suma de \$108.942.170, incluyendo reajustes, intereses y multas, conforme los argumentos y fundamentos expuestos al siguiente tenor:

a) Expone que su representada es socia en un 50% de los contribuyentes Sociedad Centro Educacional María Griselda Valle Limitada, RUT N° 78.055.910-1, y Sociedad Educacional Santa Rosa Limitada, RUT N° 79.563.200-K.

b) Expresa que ambas sociedades fueron citadas para aclarar diferencias en las bases imponibles de los años 2011, 2012 y 2013, que la segunda de ellas presentó rectificatorias y enteró en arcas fiscales los impuestos correspondientes, en cambio, la primera de ellas, Sociedad

Centro Educacional María Griselda Valle Limitada, presentó reclamo tributario ante este Tribunal en contra de las liquidaciones ya singularizadas precedentemente.

c) Acto seguido, señala los argumentos de hecho y de derecho ya vertidos en el reclamo de la Sociedad Centro Educacional María Griselda Valle Limitada, los cuales reproduce para todos los efectos legales.

d) Concluye con la petición al tribunal, de tener por presentada reclamación tributaria sólo en contra del concepto A de las liquidaciones números 718/719 y 716/717, todas de 21 de julio de 2015, en aquella parte que ordena incorporar a la renta imponible del impuesto Global Complementario de su representada, los gastos rechazados determinados a la Sociedad Centro Educacional María Griselda Valle Limitada, ordenando se dejen sin efecto dichas liquidaciones.

3) En presentación de 10 de noviembre de 2015, compareció, en representación del socio de empresas don Luis Alfonso Ramírez Valle, el abogado don Óscar Ferrari García, quien dedujo reclamo en contra de las Liquidaciones 716 y 717, ambas de 21 de julio de 2015, determinando

diferencias de Impuesto Global Complementario respecto de los Años Tributarios 2012 y 2013, por la suma de \$109.056.695.-, incluyendo reajustes, intereses y multas, conforme los argumentos y fundamentos que reiteran el contenido de la segunda reclamación.

2.- Al evacuar el traslado, el Servicio de Impuestos Internos se refirió al Concepto A) Subdeclaración de impuestos, según el siguiente tenor: Indica que los ingresos declarados en el código 628, mediante formulario 22, año tributario 2011, folio 61220661, no coinciden con los obtenidos por la contribuyente por concepto de subvenciones escolares según información proporcionada por el Ministerio de Educación, a través de la Secretaría Ministerial de Educación de la Región Metropolitana, donde se informa que la contribuyente registra una diferencia de ingresos no declarada que alcanza la suma de \$27.087.565 y para los años tributarios 2012 y 2013, los ingresos no declarados suman \$156.859.357 y \$134.360.055, respectivamente.

Que, en respuesta a la Citación N° 157, la contribuyente solicitó prórroga, la que fue concedida hasta

el día 20 de junio de 2014, fecha en que se dio respuesta, acompañando parte de la documentación solicitada, estimando el Servicio que los antecedentes aportados por la parte reclamante fueron considerados insuficientes para desvirtuar la totalidad de los conceptos citados, de manera tal que se procedió a la emisión de los actos administrativos impugnados, es decir, las Liquidaciones números 974, 975, 976 y 977, todas de 20 de agosto de 2014.

Que a propósito de la Liquidaciones números 718 y 719, de 21 de julio de 2015, notificadas a doña Graciela del Carmen Ramírez Valle y las Liquidaciones números 716 y 717, de 21 de julio de 2015, notificadas a don Luis Alfonso Ramírez Valle; la controversia sólo se refiere al efecto que tienen las diferencias determinadas a la sociedad Centro Educacional María Griselda Valle Limitada en el Impuesto Global Complementario de los socios.

3.- El Tercer Tribunal Tributario y Aduanero rechazó los reclamos en todas sus partes y esa decisión fue confirmada con costas por la Corte de Apelaciones de San Miguel.

CUARTO: Que, en lo que interesa al presente recurso, la judicatura del fondo dio por establecidos los siguientes hechos en el motivo tercero del fallo de primer grado:

1.- Que las Liquidaciones reclamadas corresponden a los números 974, 975, 976 y 977 de 20 de agosto de 2014; a los números 718 y 719 de 21 de julio de 2015; y a los números 716 y 717 de 21 de julio de 2015, todas emitidas por la XVI Dirección Regional Metropolitana Santiago Sur del Servicio de Impuestos Internos.

2.- Que la contribuyente, Sociedad Centro Educacional María Griselda Valle Limitada, ejerce como actividad o giro la de Establecimientos de Enseñanza Primaria, la que se encuentra afecta al Impuesto a la Renta de Primera Categoría.

3.- Que la contribuyente persona natural, doña Graciela del Carmen Ramírez Valle, ejerce como actividad o giro la de socia de empresas, la que se adscribe al Impuesto Global Complementario.

4.- Que la contribuyente persona natural, don Luis Alfonso Ramírez Valle, ejerce como actividad o giro el de

socio de empresas, que se encuentra sujeta al Impuesto Global Complementario.

5.- Que los contribuyentes, doña Graciela del Carmen Ramírez Valle y don Luis Alfonso Ramírez Valle, son socios en un 50% de participación cada uno de la Sociedad Centro Educacional María Griselda Valle Limitada.

6.- Que previo el acto administrativo de Liquidación, se llevó a cabo el acto administrativo de Citación, correspondiente en el caso *sub lite*, a la Citación N° 157 de 29 de abril de 2014, antecedente de la Liquidaciones números 974 a 977; y a las Citaciones números 77 y 76, ambas de 22 de abril de 2015, antecedentes de las Liquidaciones 718/719 y 716/717, respectivamente.

QUINTO: Que como cuestión inicial ha de tenerse presente que el tribunal de primera instancia en su considerando décimo segundo, complementado por la sentencia de 26 febrero de 2019 y cuyo razonamiento hizo suyo la Corte de Apelaciones, realiza un extenso y exhaustivo análisis en relación al fondo de lo debatido, para concluir, en torno a la controversia, que para el caso de que la sociedad no invierta durante el año las

subvenciones percibidas en la función docente, han ser declaradas como ingresos y estar afectas al impuesto de categoría correspondiente, debiendo efectuar los ajustes contables en la oportunidad que dichas cantidades efectivamente sean devueltas.

A su vez, cabe enunciar que las normas que rigen esta materia son:

El DFL N° 2, de 20.08.1998, que fija el texto refundido sobre Subvención del Estado a Establecimientos Educativos, cuando en su artículo 5, dispone: *“La subvención, derechos de matrícula, derechos de escolaridad y donaciones a que se refiere el artículo 18, en la parte que se utilicen o inviertan en el pago de remuneraciones del personal; en la administración, reparación, mantención o ampliación de las instalaciones de los establecimientos beneficiados; o en cualquier otra inversión destinada al servicio de la función docente, no estarán afectos a ningún tributo de la Ley sobre Impuesto a la Renta”*.

Por su parte, la Ley N°20.248, de 2010, en su artículo 4 determina: *“Tendrán derecho a la subvención escolar preferencial los establecimientos educativos regidos*

por el Decreto con Fuerza de Ley N° 2 de 1998, del Ministerio de Educación, en adelante Ley de Subvenciones (...)"

Finalmente, la Ley N°20.248, en su artículo 5 prescribe: *"En todo lo no regulado expresamente en esta ley, la subvención escolar preferencial (SEP) y la subvención por concentración de alumnos prioritarios a que se refiere el artículo 16 de la presente ley se regirán por las normas de los Títulos I y IV de la Ley de Subvenciones (...)"*.

Enseguida, es menester considerar que por medio de la Ley N° 20.248 el Estado de Chile creó "una subvención educacional denominada preferencial, destinada al mejoramiento de la calidad de la educación en los establecimientos educacionales subvencionados, que se impetrará por los alumnos prioritarios que estén cursando primer o segundo nivel de transición de la educación parvularia, educación general básica y enseñanza media" (artículo 1°), subvención a la que tienen derecho los establecimientos educacionales regidos por el Decreto con Fuerza de Ley N° 2, de 1998, del Ministerio de Educación,

que impartan enseñanza regular diurna y cuyo sostenedor haya suscrito el denominado “Convenio de Igualdad de Oportunidades y Excelencia Educativa”, cuyos requisitos se encuentran reglados en los artículos 6° y 7° de la ley, encontrándose entre ellos el de “destinar la subvención y los aportes que contempla esta ley a la implementación de las medidas comprendidas en el Plan de Mejoramiento Educativo, con especial énfasis en los alumnos prioritarios, e impulsar una asistencia técnico-pedagógica especial para mejorar el rendimiento escolar de los alumnos con bajo rendimiento académico” (letra e) del artículo 6°).

Que es en el contexto de asignación de recursos públicos, destinados al mejoramiento de la educación de los estudiantes más desventajados del país, que la Ley N° 20.248 establece responsabilidades, tanto para el Ministerio de Educación -artículos 29 y siguientes-, como para la institución receptora de los mismos. Así, el artículo 33 bis, contenido en el Párrafo 6°, dedicado a las Responsabilidades de la Dirección de los Establecimientos, señala que “Los *municipios*,

corporaciones municipales u otras entidades creadas por ley que administren establecimientos educacionales que estén adscritos al régimen de subvención preferencial, deberán administrar los recursos que perciban por aplicación de esta ley en una cuenta corriente única para este solo efecto”.

SEXTO: Que, delineado aquel marco legal y contexto, debe consignarse que existen antecedentes que no fueron discutidos y que se revelaron desde la fiscalización, al constatarse por el Servicio de los documentos aportados, en especial de los Libros Mayor, Diario y documentación de respaldo respectiva, que los fondos percibidos por concepto de Subvención Escolar Preferente (SEP), se contabilizaron en la cuenta 2-1-01-007, como un pasivo y no como un ingreso de la sociedad, dándoles el tratamiento de una cuenta patrimonial, lo que produjo una importante distorsión contable. De esta manera, los fondos que se utilizaron, por una parte, constituyeron un pasivo sin afectar el activo correspondiente y, por otra, se contabilizaron como gastos de la empresa, incidiendo todo ello en el resultado de la sociedad.

Esta distorsión se produjo ya que a diferencia de lo que ocurre cuando se paga una deuda en que los fondos egresan del activo de la empresa y pasan a disposición de un tercero acreedor, en la especie, cada amortización de la deuda se duplicó y fue utilizada o aprovechada también por la propia empresa como gasto de la misma, pero sin asociarla a un ingreso o activo correlativo.

Por lo tanto, de la propia contabilidad de la reclamante apareció que, no se incorporó un ingreso como activo dentro de los resultados de la sociedad, pero sí se restó contablemente los gastos desembolsados con dichos fondos, todo lo que claramente afectó negativamente el resultado tributario, correspondiendo entonces precisamente subsanarlo mediante el acto reclamado, la liquidación.

El Servicio constató, igualmente, que la reclamante no dio cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 33 bis de la Ley N°20.248, esto es, mantener una cuenta corriente única respecto a dicha subvención de manera tal de poder darle el tratamiento de un patrimonio de administración,

sin que ningún abono o cargo a dicha cuenta afecte o se asocie de manera alguna con el resultado de la empresa.

La situación descrita se produjo en el mal entendido por la contribuyente, que al entregarse la subvención por un plazo de cuatro años, se podía ajustar la contabilidad en ese período, con las deficiencias ya anotadas, desconociendo que, sin perjuicio de aquel plazo, las leyes impositivas obligan al pago anual de impuestos y por tanto si los dineros entregados no se destinan a la función docente, han de pagar los impuestos correspondientes, tal y como señaló el Servicio en las liquidaciones objetadas.

En rigor entonces, a diferencia de lo indicado por el contribuyente en relación a la infracción al artículo 26 del Código Tributario, tal predicamento no contraría el mérito de los oficios que trataron la materia en su oportunidad (Oficio N°4608 29/11/2000; Oficio N°537 de 13/5/2002 y Oficio N°1719 de 26/9/2014) y que emanan del propio ente fiscalizador, porque ellos interpretan las normas antes anotadas del mismo modo que lo hace el tribunal, esto es, en la medida que se acredite que los

subsidios se destinaron a la función docente, esos ingresos no pagan impuestos.

Además, conforme a lo indicado por la judicatura de fondo, fue un hecho establecido que la reclamante no acompañó en autos la prueba suficiente para acreditar que efectivamente los fondos de la subvención se utilizaron para los fines que exige la ley, como se consignó en el considerando décimo primero (sic): *“Con todo, no se pudo desvirtuar la actitud de incumplimiento que había observado en sede administrativa, donde se le había intimado que los documentos y libros presentados no fueron suficientes porque no fueron acompañados con los documentos de respaldo, demorando además, la presentación de libros contables básicos como el de Compras y Ventas, Diario, Mayor y FUT, los que no fueron presentados en tiempo oportuno”*. De allí, la deficiente forma de llevar la contabilidad fue un aspecto relevante que contribuyó a la decisión del tribunal; junto con la circunstancia de no haberse cumplido con el estándar probatorio mínimo para dar cuenta de los fondos entregados, en un aspecto tan

sensible y controlado administrativamente, como es el área de los fondos públicos que se entregan en educación.

SÉPTIMO: Que, a mayor abundamiento, debe consignarse que de la atenta lectura del recurso de casación en el fondo interpuesto, su fundamento y explicación de las infracciones legales, suponen que la subvención se entrega en un año determinado pero para ser utilizada dentro de los cuatro años siguientes y que por tanto los excedentes mantendrían la calidad de ingresos no afectos a impuestos; predicamento errado, en tanto tal calidad requiere que los ingresos se destinen de la forma y a los objetos que indica la ley y se acredite ello por la reclamante, cuestión que no ocurrió.

En tal escenario, no se aprecia que se hayan infringido las normas denunciadas; aquella de la Ley N° 20.248, de la Ley de Subvenciones; como tampoco al artículo 26 del Código Tributario que tiene, por lo demás, un alcance más restringido que aquel que pretende el recurrente, y finalmente no existió transgresión a los artículos 2 N° 1, 2 y 3 y 17 N° 29 de la Ley de Impuesto a la Renta, según lo resolvieran adecuadamente los

sentenciadores al establecer que los ingresos fueron percibidos por la reclamante, independiente de su obligación de restitución y que se trata de ingresos no renta sólo en la medida que se destinen al servicio de la función docente, como latamente se ha indicado. De tal manera, en los fallos se asevera que el tratamiento tributario que se presentó en sede administrativa no fue el correcto, sin contar con que no fueron incorporados en dicha sede ni el "Plan de mejoramiento educativo" correspondiente, ni la acreditación de una asistencia técnico-pedagógica especial que permitiera mejorar el rendimiento escolar de los alumnos con bajo rendimiento académico, tal como lo exige el Convenio respectivo entre el sostenedor y el Ministerio de Educación para los ingresos, ni lo relativo a la acreditación de la pérdida tributaria de arrastre, especialmente en lo que decía relación con la estricta necesidad de que dicha pérdida tributaria se justifique desde su origen, conforme lo establecido en el artículo 31, número 3, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, ya que es precisamente, la deducción del gasto de su renta líquida por el propio contribuyente,

lo que motiva la fiscalización *ab origine*. (Como se razona en los motivos décimo segundo, décimo tercero y décimo cuarto de la sentencia de primera instancia).

OCTAVO: Que con lo antes evidenciado se puede concluir que más allá de las alegaciones que se han reiterado en cada instancia del proceso por los contribuyentes, lo cierto es que las pruebas aportadas en respaldo del cumplimiento de los requisitos que impone la ley para no tributar por el otorgamiento de una subvención escolar preferencial no fueron convincentes en el tribunal, por lo que los excedentes sí estaban afectos a impuestos, tal y como lo determinó el Servicio.

Valga reiterar, asimismo, que los hechos fijados en la sentencia corresponden al resultado de la ponderación judicial de la prueba rendida en el juicio y esta actividad de análisis, examen y valoración del material probatorio se encuentra dentro de las facultades privativas de los sentenciadores, no sujeta al control del recurso de casación en el fondo, a menos que, como lo ha sostenido con anterioridad esta Corte, entre otros, en los pronunciamientos Rol N° 12.165-2017, de fecha 29 de abril

de 2019 y Rol N° 4.067-2018, de 24 de marzo de 2020, para desvirtuarlos e instalar la premisa fáctica favorable a las pretensiones de la recurrente, hubiese incurrido en violación de las leyes reguladoras de la prueba, lo que no se ha denunciado en la especie.

NOVENO: Que, consecuentemente, al no haberse producido en el presente caso ninguno de los errores de derecho denunciados en el arbitrio, es menester su desestimación.

Y visto, además, lo dispuesto en los artículos 145 del Código Tributario, 767, 772 y 805 del Código de Procedimiento Civil, **se rechaza** el recurso de casación en el fondo deducido por los contribuyentes la Sociedad Centro Educacional María Griselda Valle Ltda. y sus socios Luis Ramírez Valle y Graciela Ramírez Valle, en contra de la sentencia dictada por la Corte de Apelaciones de San Miguel con fecha veintinueve de agosto de dos mil diecinueve.

Se previene que el Ministro (S) Sr. Zepeda, concurre al acuerdo teniendo especialmente presente que el recurso de casación en el fondo es un recurso de derecho estricto y que, en consecuencia, no se puede ir en contra de los

hechos establecidos por los tribunales del fondo, a menos que se invocare una infracción a las leyes reguladoras de la prueba, cuyo no es el caso.

Así las cosas, cabe consignar que la sentencia de primera instancia en el considerando décimo primero (sic) estableció que sin perjuicio de haberse acompañado antecedentes de prueba por los actores, no se pudo desvirtuar la actitud de incumplimiento que habían observado en sede administrativa, donde se le había intimado que los documentos y libros presentados no fueron suficientes porque no fueron acompañados con los documentos de respaldo, demorando además, la presentación de libros contables básicos y, por su parte, la sentencia complementaria de veintiséis de febrero de dos mil diecinueve, indicó en el considerando décimo segundo, que se había constatado de los documentos aportados, en especial de los Libros Mayor, Diario y documentación de respaldo respectiva que los fondos percibidos por concepto de Subvención Escolar Preferente, se contabilizaron en la cuenta 2-1-01-007, como un pasivo y no como un ingreso de la sociedad, lo que produjo una importante distorsión

contable, pudiendo establecer que se descontaron los gastos desembolsados con los fondos otorgados por la subvención, lo que afectó negativamente el resultado de la sociedad, que es, precisamente, lo que subsana el acto reclamado, razón por la cual, estimó la sentencia que debía rechazarse el reclamo y en el considerando décimo sexto, se explicita que *“atendida la falta de probanzas por la Sociedad reclamante y los socios en sede administrativa, y no siendo la instancia jurisdiccional la idónea conforme la ley para efectuar una nueva auditoría a los antecedentes solicitados por el Órgano Fiscalizador”*, el sentenciador se vio impedido de verificar la efectividad o verdad de los hechos que se fundan en sus alegaciones.

De allí entonces, que atendido lo indicado y no pudiendo ser modificados los hechos antes referidos, necesariamente el recurso de casación debe ser desestimado.

Finalmente, en relación con la infracción al artículo 26 del Código Tributario, cabe indicar que en ninguno de los oficios indicados por los reclamantes, esto es, Oficio N°4608 de 29 de noviembre de 2000, Oficio 537

de 13 de mayo de 2002 y Oficio 1719 de 26 de septiembre de 2014, existe una instrucción precisa del Servicio a la que el contribuyente de buena fe y sin intención de infringir la ley se haya adecuado y que deba ser considerada; puesto que lo que dichos oficios indican es que, en la medida que se acredite que los subsidios se destinaron a la función docente, esos ingresos no pagan impuestos.

Regístrese y devuélvase con su custodia.

Redacción a cargo del Ministro (S) Sr. Contreras.

Rol N° 28.125-2019.

Pronunciado por la Tercera Sala de esta Corte Suprema integrada por los Ministros (as) Sra. Adelita Ravanales A., Sra. María Soledad Melo L., Sr. Jorge Zepeda A. (s) y Sr. Roberto Contreras O. (s) y por la Abogada Integrante Sra. María Angélica Benavides C. No firman, no obstante haber concurrido a la vista y al acuerdo de la causa, los Ministros Sr. Zepeda y Sr. Contreras por no encontrarse disponible sus dispositivos electrónicos de firma.