

COMENTARIO A LA SENTENCIA DE LA CORTE SUPREMA ROL N° 85.231-2020, SOBRE LOS ENCARGOS A NOTARIOS

COMMENTARY ABOUT SENTENCE NUMBER 85231-2020, FOR THE RIGHT DETERMINATION OF THE TAX BASE

Francisco Alejandro Ugarte Pérez*

RESUMEN: Analiza una sentencia de casación de la Corte Suprema chilena que resuelve el tratamiento fiscal de los fondos recibidos por profesionales liberales en el ejercicio de su oficio, que nunca van a formar parte de sus ingresos debido a que se hacen por cuenta y riesgo de quien efectúa el encargo.

ABSTRACT: It analyzes a cassation sentence of the Chilean Supreme Court that rules the tax treatment of funds received by liberal professionals in the exercise of their trade, which will never form part of their income because they are made at the expense and risk of the person making the order.

Palabras clave: gastos, impuestos, patrimonio neto, mandato, contratos gratuitos, representación, costumbre.

Keywords: expenses, tax, net worth, proxy contract, gratuitous contracts, representation, costumes.

1. INTRODUCCIÓN

Se comenta en este trabajo una sentencia de la Corte Suprema que resuelve un recurso de casación en el fondo interpuesto por el Servicio de Impuestos Internos (SII), en contra de un fallo de la Corte de Apelaciones de Rancagua que, conociendo de la apelación revoca la sentencia definitiva de primera instancia. Esta resolución dictada por el tribunal tributario y aduanero (TTA) negó lugar a la reclamación interpuesta por el contribuyente en contra de la liquidación por concepto del impuesto global complementario (IGC) para el año tributario 2013. Además, el SII negó las devoluciones solicitadas por el contribuyente.

En lo cotidiano es común que, para cumplir con el servicio para el cual una persona ha sido contratada, sea necesario que ésta realice uno o más actos o *negocios jurídicos*, lo que depende, según si seguimos a Planiol, Bibiloni o a Lenel¹². Si no se cumple con estos otros

* Abogado. Ejercicio libre de la profesión. Profesor de Derecho Tributario - Facultad de Derecho de la Universidad de Las Américas. Licenciado en Ciencias Jurídicas de la Universidad del Desarrollo. Magíster en Derecho de la Empresa de la Universidad del Desarrollo. Magíster en Derecho Tributario, Universidad de Concepción. Correo electrónico abogadofranciscougarte@gmail.com. Recibido el 5 de julio de 2023, aceptado el 15 de noviembre de 2023.

¹ STITCHKIN BRANOVER (2008) pp. 35-38.

² En este sentido es interesante determinar la diferencia entre un arrendamiento de servicios inmateriales y un mandato. STITCHKIN BRANOVER (2008) p. 74. El profesor Stitchkin plantea

actos o negocios necesarios para afinar el encargo cometido, se incumple la obligación para la que se ha celebrado el contrato.

En la sentencia de casación que se analiza, es un notario quien se sujeta a las reglas del mandato³, es decir, se trata del ejercicio de una profesión liberal⁴, cuyas rentas se clasifican en el artículo 42 N° 2 de la ley sobre impuesto a la renta (LIR).

El problema surge cuando en virtud de la ley o la convención de las partes, el mandatario tiene que cumplir con el pago de determinados impuestos o, al menos, verificar que sean declarados y pagados correcta y oportunamente porque, de lo contrario, surge responsabilidad para el notario⁵. En este caso, el notario no soporta el impuesto “de su bolsillo” –no sufre la exacción de su patrimonio– pues son los clientes quienes deben proveerle o, al menos hipotéticamente, reembolsar, el dinero necesario para cubrir el impuesto.

Lo mismo sucede en otras situaciones similares –no sólo en el supuesto de la relación tributaria– en que se reciben dineros para hacer frente a un gasto que es necesario para cumplir con el mandato legal o convencional que ha recibido quien ha sido contratado para el cumplimiento de un negocio, en circunstancias que esta suma de dinero no forma parte de su remuneración u honorario⁶.

Pudiera tratarse de un abogado al que su cliente le proporciona los fondos para pagar los derechos del receptor judicial para la notificación de la demanda o para que reciba la prueba testimonial en un juicio civil, o tratarse de un dentista que encarga a un laboratorio la elaboración de unas placas para el bruxismo a medida del paciente. Los ejemplos que hemos dado son relativos a contribuyentes de renta de la segunda categoría. Este problema, que no es exclusivo de los profesionales liberales de segunda categoría, puede afectar tanto a contribuyentes de primera categoría, así como a contribuyentes del impuesto al valor agregado (IVA). Por ejemplo, si el vendedor vende un producto y el servicio de transporte no está incluido en el precio de venta y el vendedor para este efecto actúa como mero intermediario y receptor de los dineros del porte y paga, por cuenta del comprador, el valor de los servicios de porte, o el vendedor de gas que recibe un importe por el valor de la bombona vacía (recipiente).

En todos estos casos, el notario en el pago del impuesto a la Tesorería General de la República (TGR) o el abogado que necesita contratar a un receptor judicial para notificar la demanda o rendir la prueba testimonial o el dentista que encarga la elaboración de las placas, o el distribuidor de gas que recibe una suma en depósito por concepto del cilindro de gas, o el vendedor que recibe una suma para pagar el porte del producto comercializado, importa determinar: a) ¿cuál es el vínculo jurídico existente entre el profesional liberal y su cliente o paciente, entre el abogado y el receptor judicial, o entre el dentista y el laboratorio donde mandó a hacer la placa, o en su caso, entre el distribuidor de gas y el cliente cuando entrega una suma de dinero por concepto del depósito del cilindro de gas o para soportar los gastos de porte que no están incluidos en el precio de venta?; b) ¿y los efectos de este negocio jurídico al notario, al abogado o al dentista o a los vendedores le son propios o ajenos?; b.1) si son ajenos, ¿cómo actuó el profesional independiente o el vendedor?, b.1.1.) ¿a través de un mandato?; b.1.2) ¿o sin tener uno?; b.1.1.1) Y si actuó con un mandato, ¿era con

prístinamente la diferencia entre ambas instituciones: “Se diferencia del mandato en que el objeto de éste es la gestión de uno o más negocios por cuenta del mandante, mientras que en el arrendamiento de servicios inmateriales el objeto del contrato consiste en la actividad intelectual del arrendador, puesta al servicio del arrendatario, sea mediante la confección de la obra en que predomina la inteligencia, o mediante el informe u obra puramente inmaterial”.

³ En el art. 2.118 del Código Civil: “Los servicios de las profesiones y carreras que suponen largos estudios, o a que está unida la facultad de representar y obligar a otra persona respecto de terceros, se sujetan a las reglas del mandato”.

⁴ Así ha sido resuelto por la Circular SII N° 113, de 1975; el Decreto Supremo N° 9, de Hacienda, de 1984; el Decreto Supremo N° 509, de Hacienda, de 1983 y la Circular SII N° 21, de 1991.

⁵ En mérito de lo prevenido en los arts. 75, 75 bis, 78 del Código Tributario. También en el Decreto Ley N° 3.475, de Hacienda, de 1980 y en el art. 5 del Decreto Supremo N° 22, de Justicia, de 2020.

⁶ STITCHKIN BRANOVER (2008) p. 53.

representación?; b.1.1.2) ¿o sin representación?; c) ¿cuál es la relación que tiene el contribuyente dentro del concepto de obligación tributaria?; c.1.) ¿es sujeto pasivo, directo o indirecto?; c.2) ¿qué responsabilidad le cabe respecto de estos impuestos?; d) también es preciso preguntarse, por ese otro acto o negocio jurídico que debió encargar ¿actuó a título oneroso o gratuito?; e) ¿debe considerarse esa suma o parte de ella en la base imponible de este contribuyente?

De lo que venimos planteando, podría suceder que se cobre una suma a todo evento que cubra ese gasto y al cliente, no le signifique entonces, soportar un nuevo desembolso. Respecto del notario, el abogado o el dentista (siempre en segunda categoría porque ahí es dónde dirigimos nuestro trabajo) dicha suma cobrada a todo evento sería su ingreso bruto y los honorarios del receptor o el valor de las placas dentales, su costo o al menos parte de éste, con lo que se determina la base imponible, el tramo del IGC y, en consecuencia, el impuesto a pagar. También puede suceder que el profesional liberal incurra en esos gastos sin que éstos formen parte de sus honorarios. En síntesis, es necesario dilucidar si estas sumas de dinero importan o no un incremento de patrimonio para el profesional liberal⁷.

Para efectos del presente trabajo, supondremos que **las obligaciones** que emanaron de las respectivas relaciones jurídicas **donde participa nuestro sujeto de interés** como receptor de las sumas de dinero que van a ingresar al patrimonio de un tercero, como el fisco en el *caso sublite*, o al receptor judicial o al laboratorista dental, se encuentran **extintas por el pago**, es decir, que los impuestos de transferencia del vehículo o del impuesto de timbres y estampillas (ITE) fueron recibidos por el Fisco, que el receptor judicial recibió sus honorarios o derechos por concepto de notificar la demanda o por recibir la prueba testimonial y que el dentista pagó al laboratorio al cual encargó la placa hecha a medida para su paciente. En consecuencia, nuestro sujeto de interés, en ningún caso vio incrementado su patrimonio⁸. Sin embargo, y en razón de la postura del SII, es necesario preguntarse si dichos dineros, recibidos por el profesional que cumple el encargo principal, pero que no forman parte de la remuneración de sus servicios profesionales, deben ser consideradas como parte de sus ingresos e imputarlas al IGC o al impuesto adicional (IA) al recibir el dinero⁹ y rebajarse como gasto efectivo¹⁰ para producir la renta al momento de efectuar la declaración anual y pagar el impuesto mensual así determinado, o bien no se consideran ni como ingresos ni como gastos, o bien según la postura sostenida en la casación por el SII, sí deben ser considerados como ingresos, pero no pueden ser considerados como gastos. Y como estos contribuyentes tributan en base a renta percibida, corresponde entonces determinar si estas sumas de dinero han sido percibidas o no.

En este sentido, adelantamos que el SII tiene una postura clara sobre este punto, porque estas sumas no constituyen ingresos en los términos del artículo 29 de la LIR, lo que vuelve aún más interesante el fallo analizado¹¹.

El tema es tan contingente que en algunas notarías existen avisos publicados en los mesones de atención al público, indicando que las sumas relativas a impuestos de transferencias de vehículos deben ser pagadas en efectivo, no aceptando el pago con débito o crédito.

El problema de fondo tiene larga data en nuestro derecho y, posiblemente, la solución al problema ya se encuentra descrita en nuestra jurisprudencia administrativa. Afortunadamente, no es la única sentencia de la Corte Suprema que se dicta en este sentido. Hay otra del mismo día, que rechaza una casación en el fondo, porque los hechos presentados ocurren de la forma totalmente opuesta a lo que aquí se verá¹².

⁷ COHEN MARTÍNEZ (2020) pp. 12.

⁸ COHEN MARTÍNEZ (2020) pp. 12.

⁹ El art. 43 N° 2 de la ley sobre impuesto a la renta establece que las rentas del artículo 42 N° 2, sólo quedarán afectas al IGC o IA, en su caso, cuando sean percibidas.

¹⁰ VERGARA QUEZADA (2021), citando a VERGARA QUEZADA (2019) pp. 54.

¹¹ Oficio SII N° 3.441, de 1980, señala que “basándose en los antecedentes proporcionados en su comunicación, se concluye que las cantidades que recibe el Instituto, en relación con el caso planteado, no constituyen un ingreso de los que hace mención el artículo 29° de la Ley de la renta...”

¹² *Montoya Peredo con SII* (2020).

2. DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS DEL FALLO

El TTA de Rancagua acogió la reclamación deducida por un contribuyente¹³ del artículo 42 N°2 de la LIR en contra de una liquidación en virtud de la cual el SII determinó diferencias de impuestos a favor del Fisco. El tribunal de instancia dejó sin efecto una liquidación de impuestos, emitida por el SII el 28 de julio de 2016 por la suma de \$28.000.000, y que determinaba diferencias de impuestos por dichos montos a favor del Fisco, por concepto de IGC del año tributario 2013, razón esgrimida por el SII para negar la devolución de impuestos solicitada por el contribuyente en el año tributario 2013. De la sentencia de primera instancia apeló el contribuyente para ante la Corte de Apelaciones de Rancagua y este Iltmo. Tribunal acogió su reclamación.

Ante este fallo adverso, el SII dedujo recurso de casación en el fondo y denuncia infringidos sustancialmente el artículo 31 LIR, en relación con los artículos 17, 21 y 132 inciso 14 del Código Tributario, además los artículos 42 N°2, 50 y 54 LIR, es decir, por infracción a las leyes reguladoras de la prueba.

La postura del SII consistió en que estos dineros no pueden ser considerados como un gasto necesario para generar renta, porque no sería el contribuyente quien realizaría estos gastos, sino que dicho gasto es soportado por el solicitante de aquellas inscripciones, esto es, por los clientes del contribuyente. Sostiene el SII que el contribuyente erradamente solicitó a la Corte de Apelaciones de Rancagua que revocara la sentencia de primer grado por considerar, por la misma razón, que dichas sumas no pueden ser imputadas como ingreso para determinar el IGC.

A su turno, la tesis del contribuyente consistió en que estos dineros no pueden ser considerados como gasto necesario para producir la renta, pero por una razón diversa que la planteada por el SII. Estas sumas de dinero ni siquiera deben ser consideradas para los efectos del IGC, porque no constituyen un ingreso para el contribuyente o un incremento de patrimonio neto¹⁴.

La controversia es determinar si los dineros que el contribuyente recibió para los efectos de cumplir con el servicio principal – necesarios para cumplir el encargo o servicio principal – deben ingresar a la determinación de la renta bruta global por ser un ingreso – que no necesariamente es renta – o ni siquiera debieran ser considerados como un ingreso para el contribuyente, porque, si bien dichos dineros son recibidos por éste, no constituyen un verdadero ingreso para él, en la medida que cumpla con el servicio comprometido.

3. EL FALLO DE LA EXCMA. CORTE SUPREMA

La Excma. Corte Suprema resolvió a favor del contribuyente y en contra del razonamiento del SII, mantuvo inamovibles los hechos, tal y como fueron asentados por la Iltma. Corte de Apelaciones de Rancagua. El SII no logró acreditar la infracción de los elementos que integran la sana crítica como limitación a la ponderación de la prueba. Ello es expresamente señalado por la Corte Suprema en los considerandos séptimo y octavo del fallo en comentario.

En cuanto al fondo, la Corte Suprema en el considerando noveno previene: “Es decir, para que un ingreso pueda ser definido como renta resulta indispensable que el mismo constituya una utilidad que vaya en incremento del patrimonio de quien lo perciba...”, “no ingresaron a su patrimonio del contribuyente ni tampoco constituyen un gasto, en cuanto actuó como intermediario entre quien soporta el pago el cliente de la notaría y el Servicio Público antes mencionado, en cumplimiento de una obligación legal”.

Agrega la Corte Suprema: “que dichas sumas no pueden ser estimadas como renta para los efectos del cálculo del impuesto global complementario, puesto que no ingresaron

¹³ El contribuyente es abogado y notario público y tributa en impuesto global complementario (IGC), por las rentas del trabajo independiente del artículo 42 N° 2 de la LIR.

¹⁴ COHEN MARTÍNEZ (2020).

realmente al patrimonio del contribuyente, ni tampoco constituyen un gasto toda vez que el pago de las inscripciones ante el Servicio de Registro Civil es de cargo de quien las requiere".

Para llegar a esta conclusión, la Corte Suprema dio por establecidos los mismos hechos que la Corte de Apelaciones de Rancagua, puesto que no se acreditó infracción a las leyes reguladoras de la prueba. En virtud de lo anterior, los hechos que la Corte Suprema tuvo por acreditados fueron los siguientes:

- 1.- Que, no ha sido controvertido por las partes, el monto o cuantía de los desembolsos por concepto de inscripción de vehículos motorizados o de prendas o alzamientos de éstas en los registros respectivos del Servicio de Registro Civil e Identificación;
- 2.- Que, por la liquidación reclamada, se agrega a la base imponible del IGC declarada por el actor en el formulario 22 del año tributario 2013, por concepto de registro de prenda e inscripción de transferencias de vehículos motorizados, la suma de \$167.078.912
- 3.- Que, tampoco fue controvertido por la autoridad fiscal la forma en que el contribuyente tramitaba los contratos de compraventa de vehículos motorizados, es decir, frente a la celebración de cualquiera de esos contratos y una vez que se suscribían, se giraba el impuesto por la transferencia, que los contratantes pagaban en alguna entidad bancaria y luego acreditado dicho pago, el notario autoriza el contrato y cobra en ese momento los derechos notariales como los derivados de la constitución o alzamiento de una prenda, emitiéndose una sola boleta por el total de las actuaciones de la notaría, en las que por cierto está comprendido el pago de esos derechos.
- 4.- Finalmente que el contribuyente incluyó dentro de sus boletas de honorarios el monto relativo al pago que posteriormente debía realizar al Servicio de Registro Civil e Identificación.

4. APLICACIÓN DEL DERECHO AL CASO CONCRETO

Los hechos descritos constituyen la base que la Excm. Corte Suprema tuvo en vista para rechazar el recurso de casación en el fondo. En su razonamiento sostiene que no hubo infracción a las leyes reguladoras de la prueba.

La defensa del contribuyente sostuvo la postura coincidente con la Corte Suprema al sostener que en el cumplimiento de esta obligación legal no hay un incremento de patrimonio, ni siquiera un ingreso, puesto que de ser así los bancos deberían pagar impuestos cada vez que se efectúa un depósito¹⁵.

La pretensión del SII al presentar el recurso de casación en el fondo era alterar los hechos establecidos en la segunda instancia. La Corte Suprema advierte que de conformidad al artículo 2° de la LIR, debe entenderse por renta: *"los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera sea su naturaleza, origen o denominación"*.

La definición de renta de la LIR tiene dos partes. La primera señala que entendemos por renta *"...los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad..."*. En el artículo 42 de la LIR previene que se aplicará, calculará y cobrará un impuesto de conformidad a lo dispuesto en el artículo 43, sobre las siguientes rentas: *"2° Ingresos provenientes del ejercicio de las profesiones liberales o de cualquiera otra profesión u ocupación lucrativa no comprendida en la Primera Categoría ni en el número anterior."*

5. ALGUNOS ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL PROBLEMA PLANTEADO

El problema tributario que se plantea en este trabajo no es nuevo, pero si contingente. La solución se ha mantenido uniforme en el tiempo. Las rentas de las profesiones liberales, de

¹⁵ COHEN MARTÍNEZ (2020) pp. 12.

los notarios y de los auxiliares de la administración de justicia constituyen un problema que ha ocupado a la Administración fiscal, al poder ejecutivo y a la legislatura¹⁶.

Los notarios han sido los protagonistas de la controversia. No constituye novedad que, en virtud de un mandato legal, deban cumplir con la obligación de recibir, retener y enterar a terceros –en el caso sublite al fisco– sumas de dinero que no constituyen un ingreso para ellos. El hecho de ser meros receptores de dineros ajenos es una situación habitual en nuestra historia reciente¹⁷.

La primera norma que debemos tener en cuenta es el D. F. L. N° 254 de 1931, que establecía los derechos que pueden cobrar algunos auxiliares de la administración de justicia, entre ellos los notarios, los conservadores, los receptores judiciales y los archiveros. Luego, este D. F. L. fue modificado por el Decreto N° 5.122, que fijó el texto definitivo del D. F. L. N° 254 de 1931, sobre aranceles notariales. Esta norma fue publicada en el Diario Oficial el 18 de enero de 1945.

En 1974 entró en vigor, la LIR. En virtud de la nueva normativa, el SII para regular la materia objeto de nuestro estudio, dictó la Circular N° 113, de 1975, que: “Regula el monto de los ingresos brutos anuales específicamente para los auxiliares de la administración de justicia”. En esta herramienta interpretativa, el SII refiere que *sus ingresos brutos están constituidos por los derechos que conforme a la ley perciben del público*. Al momento de dictarse esta circular, los ingresos brutos de los notarios estaban conformados por el monto de los derechos arancelarios que, conforme a la ley, pueden cobrar al público, debiendo descontar aquella parte que de acuerdo con el inciso segundo del N° 1 del artículo 7° del D. S. N° 5122, de 1944, porque respecto de dichas sumas, **los notarios son meros depositarios**¹⁸ y éstas constituyen la participación obligatoria en favor de los empleados de notarías.

Esta situación cambió¹⁹ en virtud de la Ley N° 18.018, que modificó el D. L. N° 2.200 de 1978 – antiguo Código del Trabajo – por lo que en virtud de la Circular N° 15, de 1983, previa consulta a la Dirección del Trabajo a través de Oficio N° 428 de 1983, el SII dispuso que *“los Notarios han dejado de ser depositarios de la participación aludida, percibiendo, por tanto, el valor íntegro de los derechos arancelarios que antes debían compartir con sus empleados, pasando a constituir los derechos arancelarios sus ingresos brutos”*.

Es menester considerar aquí, por razones meramente cronológicas, el Ordinario N° 3441 de 9 de 1980, porque éste recoge la postura que el SII suscribe respecto de la situación tributaria de los ingresos sujetos a rendición de cuentas. Se formula una consulta respecto de fondos sujetos a rendición de cuentas a terceros, que no dan origen o saldo alguno a beneficio del contribuyente y se sostiene que la consultada no reporta beneficio a su favor en virtud de estas sumas de dinero. Al efecto, el citado oficio expone: *“...basándose en los antecedentes proporcionados en su comunicación, se concluye que las cantidades que recibe el Instituto, en relación con el caso planteado, no constituyen un ingreso de los que hace mención el artículo 29° de la Ley de la renta, toda vez que se trata de fondos puestos a disposición de esa corporación por parte de los interesados con el solo fin de financiar los gastos que los mismos estudios demandan, constituyendo estos últimos el mecanismo de reembolsos de pagos hechos por cuenta del cliente; situación última que no obliga a efectuar sobre tales ingresos los pagos provisionales mensuales que trata el artículo 84 de la misma ley²⁰”*.

¹⁶ Por primera vez en la Circular SII N° 113, de 1975; luego en el Decreto Supremo N° 509, de Hacienda, de 1983 y Decreto Supremo N° 9, de Hacienda, de 1984.

¹⁷ Art. 10 Ley N° 7.868, de 1944.

¹⁸ Numeral II letra A2 de la Circular SII N° 113, de 1975, permite concluir que la problemática resuelta en el fallo comentado no es nueva.

¹⁹ El art. 3 de la Ley N° 18.018, de 1981, derogó el art. 1 de la Ley N° 7.868, reproducido en el presente artículo, disponiendo que los trabajadores que presten sus servicios en las oficinas de los Notarios, Conservadores de Bienes Raíces y demás registros legales, y de los Archiveros Judiciales de la República, se registrarán por la ley laboral común, sin perjuicio de las atribuciones de los Tribunales de Justicia.

²⁰ Numeral 3 del ordinario SII N° 3.441, de 1980.

Ante la modificación legal y la interpretación administrativa entregada por la Dirección del Trabajo, el SII dictó la Circular N° 15 de 1983, modificando así la Circular N° 113 de 1975. En la nueva circular reitera la idea plasmada en la reforma laboral que equiparó la responsabilidad laboral de los notarios y otros auxiliares de la administración de justicia, respecto de sus dependientes con los otros tipos de empleadores. Desde ahora, los notarios, conservadores de bienes raíces y archiveros dejaron de ser depositarios de los derechos que a los funcionarios les correspondía y, desde ese momento, pasaron a ser íntegra responsabilidad del notario, las obligaciones laborales que éstos tenían con sus dependientes. Por lo anterior, se modificó la forma en que se calculaba la renta imponible de estos auxiliares de la administración de justicia, quedando conformada desde ahora, la renta bruta por todos los derechos que, por ley, tenían derecho a percibir del público.

Naturalmente, la norma dictada así supondría un problema para calcular la base imponible de los notarios, por lo que la Asociación de notarios solicitó²¹ la aplicación de la facultad contenida en el artículo 100 de la LIR que autoriza al presidente de la República a reducir la tasa de los pagos provisionales mensuales o modificar su base imponible.

El ejecutivo, haciendo uso de esta facultad, dictó el D. S. N° 509 de 1983, en virtud del cual fijó la base imponible para calcular los pagos provisionales mensuales que, *con arreglo a la letra b) del artículo 84 de la LIR corresponde efectuar a los notarios* y decretó que la base imponible de estos auxiliares de la administración de justicia, y señala que: “...se determinará del total de los derechos que obtienen del público el monto de las remuneraciones brutas que en el mes respectivo deban destinar al pago de su personal”. Esta forma de determinar la base imponible regirá a contar de los ingresos y remuneraciones de enero (de 1983). El D. S. N° 9 de 25 de 1984, extendió la aplicación de esta norma a los conservadores de bienes raíces y a los archiveros judiciales.

El SII en respuesta al decreto dictado por el ejecutivo, complementó en la Circular N° 33 de 1983, sobre base imponible de los pagos provisionales mensuales de los notarios y que complementa la circular anterior, la citada Circular N° 15, corrigiendo el error o vacío que existía en la forma de determinar la base imponible según la modificación legal que provocó la Ley N° 18.018 y la interpretación a que dio lugar, disponiendo el SII que esta base imponible se calculará *deduciendo del total de los derechos que obtienen del público el monto de las remuneraciones brutas que en el mes respectivo deban destinar al pago de su personal*.

La Circular N° 7 de 1984 hizo aplicable estos preceptos también a los conservadores de bienes raíces y a los archiveros.

La Circular N° 21 de 1991 previene expresamente que para los auxiliares de la administración de justicia – entre ellos los notarios – sus ingresos brutos están constituidos por los derechos que conforme a la ley perciben del público. Agrega que no constituyen ingresos brutos de los contribuyentes de la segunda categoría aquellas sumas recibidas de sus clientes destinadas a subvenir el financiamiento de determinados gastos que se efectuarán por cuenta de éstos y que estén sujetas a la correspondiente rendición de cuentas. Tampoco constituyen ingresos brutos, las sumas recibidas de los clientes en calidad de reembolsos de gastos efectuados por cuenta de éstos, siempre que tales pagos y reembolsos se comprueben con documentación fidedigna y puedan individualizarse en forma detallada y no en forma global o estimativa.

También existen oficios que, solucionando consultas de contribuyentes, se han pronunciado sobre el tema:

El Oficio ordinario N° 1.064 de 1983, en consonancia con la modificación legal introducida al Código del Trabajo en virtud de la Ley N° 18.018, resolviendo una consulta, contesta que en la Circular N° 113 de 1975 se estableció que los Notarios debían calcular su renta bruta, considerando los derechos que por ley cobraban al público, descontando aquella parte que de acuerdo al artículo 7° N° 1 inciso 2° del D. S. N 5.122 comprendía la participación obligatoria de los funcionarios de las notarías, porque respecto de dichas sumas

²¹ Decreto Supremo N° 509, de Hacienda, de 1983 y Decreto Supremo N° 9, de Hacienda, de 1984.

los notarios serían meros depositarios, pero que, a contar precisamente de la modificación comentada, los ingresos brutos de los notarios están compuestos por el monto total de los derechos arancelarios que cobran al público, sin descuento alguno, debiendo aplicar la tasa del 15% directamente sobre el valor del derecho arancelario percibido.

El Oficio ordinario N° 3.955 de 1988 en consulta formulada por el director regional de Copiapó al director nacional del SII sobre las costas personales que se tasan en juicio y, sobre el particular, señala que las costas son los gastos inmediatos que origina una gestión judicial y que deben ser soportados por las partes en conformidad a la ley.

Se destaca que la tributación vigente para los profesionales liberales del artículo 42 N° 2 de la LIR y la Circular N° 21, de 1991 que refundió y actualizó las instrucciones sobre tributación aplicable a los profesionales liberales, en particular a los notarios, **siguen estando plenamente vigentes**, porque son las últimas instrucciones dadas por el SII en relación a la materia que es relevante para este comentario, y que, tal como se mencionó, **esta circular sólo refundió las instrucciones de la Circular N° 113 de 1975**.

6. COMENTARIO

Este fallo es interesante desde dos perspectivas: 1.- desde lo general, porque nos obliga a estudiar cómo se integran las instituciones civiles a las instituciones propias del derecho tributario; y, 2.- en lo particular cómo se relacionan las normas e instituciones del derecho común con el impuesto global complementario **-concepto de renta** -²², en particular con tres instituciones que se estudian a partir del derecho civil: a) el mandato; b) la representación; y, c) la gratuidad. También es interesante porque los funcionarios actuaron en contravención a las instrucciones expresas dadas en varias circulares vigentes, es decir, actuó contra mandato expreso, infringiendo la obligación de seguir las instrucciones dadas por el director nacional del SII, según se desprende del artículo 6° letra A) N° 1, artículo 26 Código Tributario y artículo 7° letra h) de la LOC SII, lo que además es expresado por el propio director haciendo uso de estas facultades en la Resolución Exenta N° 59 de 2020 que imparte instrucciones sobre consultas de interpretación y aplicación de disposiciones tributarias.

En particular y sólo por hacer el punto, los funcionarios del SII contravinieron **la Circular N° 21 de 1991 y el Ordinario N° 3.441 de 1980**.

Se debe señalar que la doctrina discute cuál es la relación entre el mandato, la representación y la gratuidad, y particularmente si los dos últimos forman parte o no del primero y de ser así, si constituyen un elemento de la esencia del mandato o de la naturaleza²³²⁴²⁵. Es importante destacar que las tres instituciones tienen un tratamiento separado en nuestro Código Civil; así, el mandato está tratado de forma orgánica en el Título XXIII del Libro IV; la representación no tiene tratamiento orgánico y está definida en el artículo 1448 Código Civil²⁶; y, la gratuidad – para los efectos que importan a este trabajo – está regulada a propósito de las definiciones en el Título I, Libro IV del Código Civil en el artículo 1440 y, a propósito del mandato en el artículo 2117 Código Civil, en el Título XXIX del Libro IV.

No quedan dudas sobre que el notario es un profesional que ejerce una profesión liberal del artículo 42 N° 2 LIR. Así lo ha dicho expresamente el SII en las circulares aquí vistas y, en virtud de lo prevenido en el artículo 2118 Código Civil, se puede concluir que los servicios de un notario **“se sujetan a las reglas de un mandato”** y éste puede ser gratuito u oneroso²⁷.

Según el profesor Stitchkin²⁸, el Código Civil se refiere a la remuneración del mandatario y señala que ésta puede existir o no, y que importa determinar cuándo tiene uno u otro carácter

²² VERGARA QUEZADA (2021).

²³ STITCHKIN BRANOVER (2008) p. 20.

²⁴ STITCHKIN BRANOVER (2008) p. 23.

²⁵ STITCHKIN BRANOVER (2008) p. 20.

²⁶ RAMOS PAZOS (2023) p. 97, citando a STITCHKIN BRANOVER (1936). Se puede consultar directamente en STITCHKIN BRANOVER (2008) p. 26.

²⁷ RAMOS PAZOS (2023) p. 27.

²⁸ STITCHKIN BRANOVER (2008) p. 53.

y que para ello se recurre a la convención de las partes antes o después del contrato, por la ley, **la costumbre** o el juez.

Respecto del servicio que presta el notario sea la autorización de un contrato o en su actuación como ministro de fe, no queda duda que en esa parte el contrato es oneroso, porque incluso se cumplirían los dos presupuestos que exige la ley para determinar la onerosidad de un contrato²⁹, esto es, “primero que tengan por objeto la utilidad de ambos contratantes y, segundo, que cada uno se grave un beneficio del otro”. Los derechos que recibe del público constituyen la base imponible para determinar su renta bruta global, pero “*no constituyen ingresos brutos aquellas sumas recibidas de sus clientes destinadas a subvenir el financiamiento de determinados gastos que se efectuarán por cuenta de éstos y que estén sujetas a la correspondiente rendición de cuentas*”³⁰. Por la parte que corresponde a honorario del profesional liberal y que **no está sujeto a la rendición de cuentas**, al respecto no cabe duda de que, este honorario o remuneración, forma parte de la renta bruta global. Podemos apreciar la importancia del Ordinario N° 3.441 de 1980, porque éste define la postura del SII, en el sentido de indicar que estas sumas, sujetas a rendición de gastos: a) no deben ser considerados como parte de los ingresos del artículo 29 de la LIR; b) tampoco están obligados a efectuar sobre tales ingresos, pagos provisionales mensuales.

Resulta interesante y por ello se destacó antes la referencia que hace el Código Civil a la costumbre ¿cuál es la costumbre respecto de las sumas de dinero que son objeto de este comentario? Ello porque *la costumbre no constituye derecho sino en los casos que la ley se remita a ella*³¹.

Los profesionales que ejercen profesiones liberales – entre ellos los notarios – tributan en base a renta percibida³². En este sentido, la mayoría de la doctrina analiza el concepto renta reduciéndolo sólo al concepto de incremento de patrimonio³³, lo que podría llevarnos al absurdo de sostener que renta percibida es aquel *incremento de patrimonio que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona*. Por esta razón, es necesario recurrir al concepto de utilidad o beneficio y definirla recurriendo a la hermenéutica legal, en particular el artículo 21 Código Civil, o sea, recurriendo a las definiciones de la ciencia o arte³⁴. Luego sólo existirá renta en la medida que *haya un crecimiento del patrimonio neto*³⁵, idea que aparece diferente del incremento de patrimonio en los términos que lo entiende el SII en la tesis sostenida en este fallo, en términos generales, pero **no** respecto de los notarios y de los demás auxiliares de la administración de justicia a los que se incorporó en virtud del D.S. N° 9 de 1984 que modificó el D.S. N° 509 de 1983, respecto de quienes sería aplicable la Circular 21 de 1991, antes aludida.

En consecuencia, como aquellas sumas no están destinadas a obtener un crecimiento del patrimonio neto, no pueden ser consideradas rentas ni tampoco podrán estar percibidas, porque ni siquiera debieron ser ingresadas dentro de la base imponible para la determinación de los pagos provisionales mensuales.

En relación a esto, importa considerar el rol de la costumbre de los profesionales liberales, enfrentando la onerosidad o gratuidad de un estos encargos, que es distinto a recibir dinero para subvenir el gasto, porque en la medida que sólo se reciba esa suma de dinero, el en cuanto a la naturaleza gratuita u onerosa de estos encargos, porque si la costumbre es cobrar también por cumplir con esos negocios necesarios para cumplir con el encargo principal, por lo menos en esa parte, ese incremento formará parte de la renta bruta global.

Pero, cabe preguntarse entonces desde el punto de vista de la contabilidad, ¿qué pasa con esos recursos que se le entregan al notario para subvenir estos gastos pero que no son renta del notario porque no ingresan a su patrimonio? ¿Dónde los ubicamos en el tiempo intermedio entre que los recibe el notario o el profesional y éste los paga, siguiendo los

²⁹ RAMOS PAZOS (2023) p. 27.

³⁰ Sección III, A.- 2 y 3 de la Circular SII N° 21, de 1991.

³¹ Art. 2 del Código Civil.

³² Art. 43 N° 2 de la ley sobre impuesto a la Renta.

³³ En este sentido MATUS FUENTES (2021) p. 221. También COHEN MARTÍNEZ (2020).

³⁴ COHEN MARTÍNEZ (2020).

³⁵ COHEN MARTÍNEZ (2020).

ejemplos que se indicaron al principio, al fisco, al receptor judicial o al dentista? Es importante dirimir estas interrogantes, puesto que podrían incidir en sanciones propias del derecho tributario, en evasión, alterando la base de cálculo y los plazos de prescripción, sea según los argumentos que se invoquen en la citación, liquidación o giro del impuesto, sea según los artículos 200 y 201 del Código Tributario y que también, en el caso de incumplimiento en el pago de los impuestos la responsabilidad de los notarios puede llegar a ser solidaria.

En segundo lugar, importa determinar cuál es la forma en la que actúan los notarios y ello conmina a analizar la otra institución aludida en relación con el mandato: la representación.

Resulta pertinente destacar los artículos 528 y 529 del Código Orgánico de Tribunales, norma que previene que el acto por el cual una persona encomienda la defensa de sus derechos en juicio, a un abogado, es un mandato que se halla sujeto a las reglas establecidas en Código Civil y éste no termina por la muerte del mandante. Entonces, ¿las actividades encomendadas al notario no tienen la naturaleza de un mandato? No queda duda que, a lo menos, las actuaciones de un abogado por un cliente, en lo que a la defensa de sus derechos se refiere, constituyen un mandato, pero ¿qué sucede con los otros encargos que no se dan en el contexto de la defensa de los intereses de un mandante?

Tanto respecto del notario, del abogado como de los otros profesionales que ejercen ocupaciones lucrativas la respuesta es la misma: estos encargos constituyen un mandato a la luz de lo prevenido en el artículo 2118 Código Civil, atendido a los asuntos que pueden ser objeto del mandato en nuestro derecho³⁶ concepto que tiene la expresión “agencia de negocios” en nuestro Código Civil, en los que también habrá que analizar la fuente de la remuneración o de la gratuidad en la convención, la ley, la costumbre o el juez³⁷.

Pero ¿es lo mismo el mandato que la representación? En el entendimiento del profesor Stitckin³⁸, la representación es sólo un elemento de la naturaleza del mandato, porque se entiende que “la *representación* como una *institución jurídica autónoma que puede emanar de la ley* o de la voluntad de las partes”. También destaca lo anterior el artículo 2151 Código Civil, lo que tiene estricta relación con la obligación del mandatario de dar cuenta de su administración, según lo previene el artículo 2155 Código Civil. Y el notario del fallo que se comenta, al pagar esos impuestos a las transferencias de vehículos ¿actúa a nombre propio o en virtud de un mandato? Y si actúa en virtud de un mandato, ¿lo hace en representación – o tal vez no – de la persona que soporta el impuesto? Y finalmente cabe preguntarse, ¿quién soporta el impuesto? ¿Debe rendir cuentas?

Importa responder todas estas preguntas porque a partir de sus respuestas se puede establecer desde qué patrimonio se soporta el impuesto y en cuál se radican los efectos de los actos que ejecuta el notario para el pago de esos tributos. Se vuelve necesariamente a la interrogante planteada unos párrafos antes. A este respecto, al cumplir el notario con obligaciones legales, es posible concluir que los efectos jurídicos de estos actos o contratos no se radican en su patrimonio y tampoco es él quien soporta el pago de estos impuestos, es decir, tampoco constituyen un egreso a su respecto. En cuanto al cumplimiento del notario para con el fisco o del abogado con el receptor judicial o el dentista respecto del laboratorio, es un acto patrimonialmente neutro. Entenderlo de otro modo significaría afirmar el absurdo que todos los impuestos a las transferencias de vehículos que entera en la Tesorería son a nombre propio – del notario – y que él es quien adquiere todos los vehículos respecto de los cuales paga el impuesto, o que se realiza el mismo la recepción de prueba o la notificación de la demanda y que el dentista se manda a hacer 20 placas para él cada mes.

Entonces, desde la óptica del fallo, estas sumas de dinero que los notarios reciben, pero no perciben, para el pago de los impuestos, no constituyen renta. Pero entonces, ¿qué pasa con ese dinero? ¿Dónde se queda si no es en el patrimonio del notario? La respuesta ya la conocemos y fue descrita por las propias circulares del SII incluso mucho antes que surgiera el problema de la recepción de dineros, porque este problema no es nuevo. En este sentido

³⁶ STITCHKIN BRANOVER (2008) pp. 44-45.

³⁷ STITCHKIN BRANOVER (2008) p. 53.

³⁸ STITCHKIN BRANOVER (2008) p. 49.

hay que recordar que ya en la circular de 1975 se dijo que los notarios eran “*meros depositarios de la participación que legalmente le corresponde a sus dependientes*, aun cuando se recaude a través de los derechos arancelarios que se cobran al público”. Se comentó antes que la norma cambió al dictarse la Ley N 18.018 y si bien ello podría haber significado un cambio en el razonamiento del SII, esta pretensión fue rápidamente corregida por el ejecutivo y modificada la base imponible de los notarios y luego de los otros auxiliares de la administración de justicia en la forma que se señala en el apartado histórico. Pero contablemente las sumas que debe pagar el notario o el auxiliar de la administración de justicia por conceptos de impuestos, o el abogado al receptor judicial para notificar la demanda o recibir la prueba testimonial, o el dentista para la placa que manda a hacer para su paciente tampoco constituyen ni siquiera un ingreso bruto para estos profesionales liberales y así lo expresa la Circular N 113 de 1975 al señalar que “No constituyen ingresos brutos de los contribuyentes de la Segunda Categoría aquellas sumas recibidas de sus clientes destinadas a subvenir al financiamiento de determinados gastos que se efectuarán por cuenta de éstos y que estén sujetas a la correspondiente rendición de cuentas. **Tampoco constituyen ingresos brutos** las sumas recibidas de los clientes en calidad de reembolsos de gastos efectuados por cuenta de éstos, siempre que tales pagos y reembolsos se comprueben con documentación fidedigna y puedan individualizarse en forma detallada y no en forma global o estimativa”. Estas instrucciones fueron refundidas en la Circular 21 de 1991, ya referida.

Resulta imperativo destacar que en esta causa, “el SII no discutió el monto o cuantía de los desembolsos por concepto de inscripción de vehículos motorizados o de prendas o alzamientos y tampoco fue causa de la controversia el procedimiento adoptado por el notario que consistió en que una vez acreditado el pago del impuesto por transferencia en alguna entidad bancaria, el notario autorizaba el contrato y se cobraban conjuntamente los derechos notariales y los gastos de tramitación de la inscripción, emitiéndose una sola boleta por el total de las actuaciones a realizar por la Notaría”. En ningún momento el SII sostuvo que existiera un honorario para el notario por el solo hecho de enterar el impuesto a las transferencias de vehículos, sino que la operación que constituye renta es la que surge de la obligación principal del notario, autorizar el contrato.

De aquí surgen dos reflexiones que confluyen a la misma idea. 1.- La Notaría no debió emitir una sola boleta que comprendiese el pago de los derechos notariales y de los impuestos por la transferencia o la inscripción del vehículo en alguno de los registros bajo control del servicio de registro civil e identificación; y, 2.- el SII tuvo un actuar contradictorio, pues, según sus instrucciones, las sumas comprendidas en dichas boletas de honorarios, emitidas por el notario, no constituían ni siquiera ingresos brutos. En consecuencia, habiéndose percatado de la errónea declaración del contribuyente, el SII debió conminarlo a corregir y a declarar correctamente – situación que no sólo puede suceder cuando la declaración perjudica los intereses del Fisco – y permitir las devoluciones que se solicitaron oportunamente. El SII tiene la obligación de respetar los derechos de los contribuyentes, en particular las del artículo 8° bis números 1° y 3°. En virtud de lo anterior, puede afirmarse que la actuación del SII es contradictoria, porque va en contra de normas constitucionales y garantías otorgadas a los contribuyentes en la legislación tributaria, así como de las instrucciones el propio SII ha emitido a partir de aquéllas. En síntesis, tanto la notaría como el SII actuaron en contra de las instrucciones dadas por el SII.

Estas reflexiones no surgen casualmente. El problema ya ha sido manifestado por los notarios en el sentido que las notarías efectúan pagos de la ley impuestos a los timbres y estampillas por cuenta de terceros y lo cierto es que no es de una sola operación al día, pueden ser muchas, también las que se derivan de las transferencias de vehículos. En estos casos, el cliente provisiona de los fondos al notario quienes deben a diario pagar todas las operaciones que se autorizan en la notaría a través del formulario 24 y 24.1. Sólo en el 2023 se han dictado dos resoluciones que amplían el plazo para utilizar los referidos formularios, la última del 28 de junio de 2023, disponiendo como nueva fecha el 29 de febrero de 2024.

Pudiera ser interesante analizar a propósito de éste y de otras sentencias; de las instrucciones impartidas por el SII y confrontar cuál es la actitud que sostiene el SII y si sus funcionarios son tan estrictos y cumplen con el celo debido las instrucciones dadas por el

director nacional, o si de otro lado prima la voracidad fiscal, actuando en contra del principio de legalidad del tributo y el de inderogabilidad singular.

7. CONCLUSIONES

El problema surge porque se incurre en un grave error al contabilizar las sumas de dineros que son entregadas por los clientes al notario como parte de los ingresos brutos, porque no deben ser consideradas ingresos en los términos del artículo 29 de la LIR ni tampoco deben ser consideradas para determinar la base imponible en la determinación mensual de los pagos provisionales mensuales. Estas sumas se reciben, pero no se perciben, porque no ingresan al patrimonio del notario. Así, nos encontramos frente a un ejemplo que contradice la definición de renta en los términos absolutos que plantea la doctrina, o que nos exhorta a no interpretarla en términos tan amplios como los usualmente planteados.

Adquiere relevancia el concepto de ingreso y el adagio que no todo ingreso es renta particularmente al determinar los ingresos de estos profesionales liberales, pero el problema planteado en este caso se podría haber superado si el SII hubiera en el fondo acatado las instrucciones uniformes dictadas en esta materia y que se mantienen vigentes hace bastante tiempo.

Los notarios – y los profesionales liberales – reciben dineros que no forman parte de sus ingresos, y éstos no deben ser considerados como ingresos percibidos. El problema que comentamos es habitual para los contribuyentes del artículo 42 N° 2 de la LIR y en especial para los notarios, quienes en la práctica debido a las funciones que cumplen, se ven obligados a declarar y a pagar impuestos de terceras personas como si fueran propios, cuestión que podría ser de fácil solución si para el pago de aquellas sumas que reciben los notarios para pagar impuestos de los clientes, se estableciera que se hace por cuenta y obra de terceros.

En este trabajo se puede constatar que no sólo los notarios, sino que también otros auxiliares de la administración de justicia y otros profesionales liberales pueden verse obligados a situaciones de similar naturaleza. Durante nuestro desarrollo son múltiples las situaciones que surgieron como hipótesis que pueden ajustarse a esta investigación y sólo por mencionar algunos, señalamos a los agentes de aduana. Ellos tienen un régimen de responsabilidad especial³⁹. Los agentes de aduanas no fueron aludidos antes porque es increíble darse cuenta qué quizás, la solución al problema puede ser encontrada allí, puesto que a estos funcionarios públicos encargados de gestionar la internación de las mercaderías les ocurren situaciones similares a las planteadas en este comentario, pero cuentan en su legislación especial con una solución más avanzada.

En nuestro entender este punto podría ser relevante porque si adaptamos esta solución del derecho aduanero a la legislación tributaria, se solucionaría el problema, pero la aludida es legislación especial y no derecho común.

La obligación de los agentes de aduana es de naturaleza tributaria inserta en la legislación aduanera, por lo que es una norma de derecho especial y no de derecho común. Así, podríamos concluir que esta obligación escapa a la disposición del artículo 2° de nuestro Código Tributario y, en consecuencia, dicha medida no debiera poder ser implementada salvo una modificación legislativa.

Pero ¿de verdad necesitamos recurrir a esta solución del derecho aduanero? ¿o la legislación tributaria actual se basta a sí misma para dar una solución a esta problemática?

³⁹ El sitio web oficial de la Aduana chilena en su página de inicio define a los agentes aduaneros y determina expresamente cuáles son sus responsabilidades y entre ellas establece que: “8.-Los agentes de aduana, además, deberán cumplir otras obligaciones, entre ellas, destinar a su objeto los fondos que le hayan provisto sus mandantes; respetar en el cobro de sus honorarios las normas que sobre el particular establezca el Director Nacional de Aduanas; facturar directamente al consignante y consignatario de las mercancías objeto de la destinación aduanera, los honorarios y gastos en que incurra; ocuparse en forma diligente y personal de las actividades propias de su cargo”. Aquí quizás podemos encontrar una solución a la problemática de los notarios, puesto que los agentes de aduana así como los notarios pagan impuestos en los que los sujetos de facto son terceras personas. Más información puede ser revisada en Servicio Nacional de Aduanas (sin fecha).

Estimamos que, dadas las reglas de contabilidad consignadas en los artículos 17 y siguientes del Código Tributario y en particular la del artículo 21, podría perfectamente con la legislación tributaria vigente adoptarse una medida adecuada que permita anticiparnos a este problema que es más de naturaleza contable y documental de otra índole, e implementar desde la normativa tributaria vigente una adecuada solución al problema que resuelve este fallo.

También se analizó la posibilidad de establecer una norma respecto del cambio de sujeto de derecho del impuesto, pero la idea que sustenta este trabajo no radica en otorgarle más responsabilidades a los notarios, sino que sólo busca aclarar un punto oscuro o dudoso que puede plantearse en algo doméstico, el pago de impuestos para ellos y en la medida en que se establezca un soporte que permita declarar esos impuestos por cuenta y riesgo de los clientes de las notarías y se recurra a la normativa de las aduanas en la forma ya indicada.

11. BIBLIOGRAFÍA

COHEN MARTÍNEZ, Rafael (2020). Sobre el concepto de renta y del incremento de patrimonio. *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, 8, 10-27.

MATUS FUENTES, Marcelo (2021). *Borrador del Curso de Derecho Tributario chileno*. Santiago: Thomson Reuters.

RAMOS PAZOS, René (2023). *De los contratos. Teoría General*. Santiago: Thomson Reuters.

STITCHKIN BRANOVER, David (2008). *El Mandato Civil (5ª ed.)*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.

STITCHKIN BRANOVER, David (1936). *La representación en los actos jurídicos*. Memoria de prueba, Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile, Santiago.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2021). El mandato sin representación y la integración del derecho tributario. *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, 10, 65-89.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2019). Gastos necesarios, crítica a una interpretación formalista. *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, 5, 126-165.

Textos Normativos.

Código Civil.

Código Tributario.

Decreto Ley N° 3.475, de Hacienda, publicado el 4 de septiembre de 1980.

Decreto Supremo N° 509, de Hacienda, publicado el 24 de agosto de 1983.

Decreto Supremo N° 9, de Hacienda, publicado el 25 de enero de 1984.

Decreto Supremo N° 22, de Justicia, publicado el 22 de mayo de 2021.

Ley sobre Impuesto a la Renta.

Ley N° 7.868, publicada el 25 de septiembre de 1944.

Ley N° 18.018. publicada el 14 de agosto de 1981.

Instrucciones administrativas

Circular SII N° 113, de 1975.

Circular SII N° 21, de 1991.

Circular SII N° 15, de 1983.

Circular SII N° 102, de 1978.

Circular SII N° 33, de 1983.

Ordinario SII N° 3.441, de 1980.

Ordinario SII N° 620, de 2015.

Sentencias

Montoya Peredo con SII (2021). Corte Suprema, 1 de octubre de 2020 (casación fondo), rol N° 11.930-2018.

Otros

Servicio Nacional de Aduanas (sin fecha). *Agentes de aduana*, [en línea]. Santiago: Servicio Nacional de Aduanas. Recuperado en https://www.aduana.cl/agentes-de-aduana/aduana/2012-04-27/094321.html#vtxt_cuerpo_T1 [2023, 28 de agosto].

12. ANEXO

Sentencia Corte Suprema rol 85231-2020

Santiago, uno de octubre de dos mil veinte.

VISTOS: En estos autos rol N° 85.231 2020, se ha tramitado un procedimiento de reclamación tributaria, en que la parte reclamada del Servicio de Impuestos Internos (en adelante S.I.I.), en lo principal de su presentación de fojas 301, dedujo recurso de casación en el fondo en contra de la sentencia de dieciocho de mayo de dos mil veinte, que se lee a fojas 296, dictada por la Corte de Apelaciones de Rancagua.

El citado fallo revocó la sentencia de primer grado, de fecha diecisiete de mayo de dos mil diecisiete, escrita a fojas 88, pronunciada por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de O'Higgins, acogiendo la reclamación deducida por el contribuyente Ernesto Paul Montoya Peredo, dejando sin efecto la Liquidación N° 148, de fecha 28 de julio de 2016, emitida por el S.I.I., que determinó el pago de \$ 28.000.000 por concepto de Impuesto Global Complementario para el año tributario 2013, y no dio lugar a la solicitud de devolución efectuada por el reclamante.

Con fecha dieciocho de agosto del año en curso, se dispuso traer los autos en relación.

CONSIDERANDO: PRIMERO: Que en su arbitrio de nulidad sustancial el Servicio de Impuestos Internos, únicamente denuncia como infringidos los artículos 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, en relación con lo dispuesto en los artículos 17, 21 y 132, inciso 14, del Código Tributario, además de los artículos 42 N° 2, 50 y 54 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Al efecto, refiere que el fallo impugnado ha incurrido en infracciones de ley, pues habiendo dejado asentado que el pago recibido por las inscripciones en el Servicio de Registro Civil por concepto de los contratos de compraventa de vehículos motorizados o la constitución de una prenda por su alzamiento, no puede ser estimado como un gasto necesario para generar renta, puesto que no es real que el contribuyente realice gasto alguno, desde que los mismos son soportados por el solicitante de aquellas inscripciones, erradamente concluye revocar la sentencia de primera instancia, por considerar por la misma razón, que no pueden aquellas sumas ser estimadas como ingreso, para los efectos del cálculo del Impuesto Global Complementario, no obstante que dicha afirmación no tiene sustento en los antecedentes de la causa, ni existen argumentos para así considerarlo.

Expone que el gasto debe justificarse fehacientemente ante el ente fiscalizador y tener, además, el carácter de necesario, toda vez que sólo así puede considerarse en la determinación de la base imponible para el cálculo del impuesto a la renta, conforme al texto expreso de la ley.

Razona que el artículo 21 del Código Tributario le imponen el peso de la prueba al contribuyente tanto en la sede administrativa, como en la judicial, lo que resulta relevante, por cuanto es éste quien debe acreditar, con sus libros de contabilidad, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y el monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto y que, la citada norma debe entenderse siempre en estrecha vinculación con lo dispuesto en el artículo 17 del mismo cuerpo legal, pues sólo con la contabilidad fidedigna pueden acreditarse dichas circunstancias, no bastando cualquier

simple declaración testimonial, como en el presente caso, sin respaldo en antecedentes fehacientes y fidedignos.

Finaliza solicitando que se acoja el recurso y se anule la sentencia impugnada, dictándose una de reemplazo por la que se rechace el reclamo interpuesto, con expresa condenación en costas.

SEGUNDO: Que para una acertada decisión del presente recurso, es necesario tener presente que la problemática a resolver por esta Corte dice relación con la determinación de si los montos relativos a los pagos recibidos por el contribuyente en su calidad de Notario Público por concepto de la inscripción de los contratos de compraventa de vehículos motorizados y de constitución o alzamiento de prendas sin desplazamiento ante el Servicio de Registro Civil, pueden o no ser considerados en la base imponible para la determinación del impuesto respectivo.

TERCERO: Que para un mejor entendimiento de la causal de nulidad sustancial en estudio, resulta preciso señalar cuales son los antecedentes de la presente causa:

1. Por medio de la Liquidación N° 148, de fecha 28 de julio de 2016, el S.I.I. determinó el pago, por parte del reclamante, de \$ 28.000.000 por concepto de Impuesto Global Complementario para el año tributario 2013, y no dio lugar a solicitud de devolución efectuada por éste en su declaración de impuestos de fecha 30 de abril de 2013, considerando para ello que los pagos efectuados por concepto de la inscripción de los contratos de compraventa de vehículos motorizados y de constitución o alzamiento de prendas sin desplazamiento ante el Servicio de Registro Civil, no pueden ser considerados como "un gasto tributario por parte del notario, por cuanto se trata de un desembolso que no es necesario para producir su renta ni obligatorio (...)", según se colige del texto del acto administrativo impugnado, que se lee de fs. 13 a 22 de autos.

2. Que el contribuyente dedujo reclamación con fecha 16 de noviembre de 2016 respecto de dicha Liquidación, la que fue desestimada por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de O'Higgins, argumentándose que la prueba testimonial rendida por el contribuyente (instrumental y testimonial) era insuficiente para acreditar el detalle, cuantía y monto de los fondos que recibió el reclamante por concepto de la inscripción de los contratos de compraventa de vehículos motorizados y de constitución o alzamiento de prendas sin desplazamiento ante el Servicio de Registro Civil durante el año comercial 2012, máxime si éste no aportó antecedentes concretos y específicos respecto de dichos fondos que habrían incrementado sus ingresos brutos y con ello la base imponible del Impuesto Global Complementario para el año tributario 2013.

CUARTO: Que es preciso tener presente, para resolver adecuadamente el recurso interpuesto, que en el considerando cuarto de la sentencia de primer grado y que se tuvo por reproducido en el fallo del tribunal ad quem, se dieron por establecidos, entre otros, los siguientes hechos, expresándose textualmente:

a) "Que, no ha sido controvertido por las partes, el monto o cuantía de los desembolsos por concepto de inscripción de vehículos motorizados o de prendas o alzamientos de éstas, en los registros respectivos del Servicio de Registro Civil e Identificación.

b) "Que por la Liquidación reclamada, se agrega a la Base Imponible de Impuesto Global Complementario declarada por el actor en su Formulario 22 AT 2013 el monto de \$167.078.912 por concepto de Registro de Prenda e inscripción de transferencias de vehículos motorizados." c) "Que, tampoco ha sido controvertido por la autoridad fiscal el

relato del actor, en cuanto a la forma como éste indicó que tramitaba los contratos de compraventa de vehículos motorizados o la constitución de una prenda o su alzamiento. En efecto, no ha sido controvertido que, frente a la celebración de cualquiera de estos contratos, una vez que se suscribían, se giraba el impuesto por la transferencia, a beneficio municipal, que las partes contratantes pagaban en alguna entidad Bancaria. Luego, una vez acreditado el pago anterior, el Notario autoriza el contrato y en ese momento se cobran los derechos notariales y los gastos de tramitación de la inscripción, emitiéndose una sola boleta que comprende el total de las actuaciones a realizar por la Notaría, tales como confección de contrato, autorización de las firmas y tramitación de las inscripciones correspondientes en el Servicio de Registro Civil."QUINTO: Que apelada la referida sentencia por el reclamante, los sentenciadores de segundo grado acogieron la acción interpuesta y dejaron sin efecto el acto administrativo impugnado, disponiendo que el S.I.I. deberá practicar una nueva liquidación en la cual se excluya de la base imponible, las sumas relativas a gastos del ejercicio de los desembolsos incurridos en la inscripción de transferencia de vehículos y en la inscripción y/o alzamiento de prendas sin desplazamiento.

SEXTO: Que, para arribar a tal decisión, los sentenciadores de la instancia, tuvieron por acreditado mediante los hechos no controvertidos y la prueba rendida en autos que el contribuyente incluyó dentro de sus boletas de honorarios el monto relativo al pago que posteriormente debía realizar ante el Servicio de Registro Civil e Identificación por concepto de la inscripción de las transferencias de vehículos y de la inscripción y/o alzamiento de prendas sin desplazamiento pago que, por lo demás, no fue discutido por el Servicio de Impuestos Internos, actuando, en consecuencia, como un intermediario entre quien está obligado al pago, esto es, el solicitante y, quien lo recibe, es decir, el Servicio antes aludido.

En el mismo sentido, concluyeron que tales desembolsos no ingresan realmente al patrimonio del contribuyente, en cuanto son soportados por el solicitante de las respectivas inscripciones, quien los paga al notario para que éste último proceda hacer lo mismo ante el Servicio de Registro Civil e Identificación, en cumplimiento de la obligación que le impone la ley.

SÉPTIMO: Que las antedichas circunstancias constituyen hechos de la causa, por lo 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, es necesario que el fallo recurrido en sus fundamentaciones hubiese incurrido en violación de las leyes reguladoras de la prueba, lo que se produce cuando los sentenciadores invierten el onus probandi, rechazan las pruebas que la ley admite, aceptan las que la ley rechaza, desconocen el valor probatorio de las que se produjeron en el proceso cuando la ley les asigna uno determinado de carácter obligatorio, o alteran el orden de precedencia que la ley les diere. Cabe señalar que es el propio Código Tributario el que se encarga de establecer un sistema de valoración conforme a las reglas de la sana crítica, en su artículo 132, incisos 14° y 15°. Sin embargo, los reproches que efectúa la recurrente buscan alterar el sustrato fáctico alcanzado por los sentenciadores del fondo, sin desarrollar mayormente la infracción de los elementos que integran la sana crítica como limitación a la ponderación libre que la ley le asigna, en esta clase de procedimientos, a los sentenciadores. En efecto, sus argumentaciones sólo se sustentan sobre la premisa fáctica que ha pretendido introducir la impugnante, por lo que escapa al control de un recurso de derecho estricto como el intentado.

OCTAVO: Que conforme lo antes expuesto y razonado, no habiéndose acreditado por la recurrente la existencia de vulneración alguna de las leyes reguladoras de la prueba, las conclusiones a las que arribaron los sentenciadores del grado deben tenerse como hechos inamovibles por esta Corte.

NOVENO: Que a base de los hechos precedentemente señalados, y en cuanto al fondo del asunto controvertido, es menester indicar, en primer término, que conforme lo dispone el artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, debe entenderse por renta: "los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación".

Es decir, para que un ingreso puede ser definido como renta resulta indispensable que el mismo constituya una utilidad que vaya en incremento del patrimonio de quien lo perciba, lo que, como ya se ha señalado, no acontece en la especie, por cuanto los desembolsos efectuados por el contribuyente por concepto de la inscripción de los contratos de compraventa de vehículos motorizados y de constitución o alzamiento de prendas sin desplazamiento ante el Servicio de Registro Civil, no ingresaron a su patrimonio, en cuanto actuó como intermediario entre quien soporta el pago el cliente de la notaría y el Servicio Público antes mencionado, en cumplimiento de una obligación legal.

Conforme a lo anteriormente expuesto y, como acertadamente lo resolvieron los juzgadores de la instancia, aquellas sumas de dinero no pueden ser estimadas como renta para los efectos del cálculo del impuesto global complementario, puesto que no ingresaron realmente al patrimonio del contribuyente, ni tampoco constituyen un gasto, toda vez que el pago de las inscripciones ante el Servicio de Registro Civil es de cargo de quien las requiere.

DÉCIMO: Que, así entonces, habiéndose efectuado por los jueces del fondo una correcta aplicación de la normativa atinente al caso en estudio, y no configurándose, en consecuencia, los errores de derecho pretendidos por la recurrente, el recurso será desestimado.

Y visto, además, lo dispuesto en los artículos 767 y 805 del Código de Procedimiento Civil, SE RECHAZA el recurso de casación en el fondo deducido por el Servicio de Impuestos Internos en lo principal de su escrito de fojas 301, en contra la sentencia de dieciocho de mayo de dos mil veinte, dictada por la Corte de Apelaciones de Rancagua, que rola a fojas 296 de autos.

Regístrese y devuélvase. Redacción a cargo del Ministro Sr. Llanos.