

**INVERSIONES PROTISA S. A. CON SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS:
SOBRE CONFIANZA LEGÍTIMA, BUENA FE Y CORRECCIÓN
MONETARIA; RESPONSABILIDAD EXTRA CONTRACTUAL DEL ESTADO
POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

**INVERSIONES PROTISA S. A. WITH SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS:
ABOUT THE PRINCIPLE OF LEGITIMATE RELIANCE, GOOD FAITH,
MONETARY CORRECTION AND STATE'S LIABILITY FOR TAX
ADMINISTRATION**

Carlos Ramwell Bustamante*

RESUMEN: Explica la confianza legítima y buena fe en materia tributaria, en relación con la jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos, en materia de corrección monetaria e impuesto adicional, asentando la Corte Suprema que el contribuyente no constituye establecimiento permanente a efectos de cobrar el referido impuesto; y, por otra parte, se determina que las inversiones existentes en el exterior deben contabilizarse y corregirse de acuerdo a la moneda registrada en el Banco Central y/o desembolsada en Chile para realizar la inversión. Sobre el particular, se comenta la sentencia y además se propone la existencia de responsabilidad extracontractual del Servicio de Impuestos Internos.

PALABRAS CLAVES: Confianza legítima, buena fe, corrección monetaria y responsabilidad del Estado.

ABSTRACT: *This ruling explains the principles of legitimate reliance and good faith under a tax-law approach, regarding relevant case law on monetary correction and "additional tax", from the Tax Administration of Chile (Servicio de Impuestos Internos). In this regard, the Chilean Supreme Court determines that taxpayers are not "permanent establishments" for the purpose of collecting this additional tax. Moreover, this judgment states that outward investments shall be accounted, and price-level restated in accordance with the registered currency at the Central Bank, or the currency that was expended in Chile upon investing. This work analyzes this ruling under a critical approach, and proposes the possibility of pursuing a State's liability for tax administration (Responsibility of the Chilean State on Tax Administration).*

KEYWORDS: *Legitimate reliance, good faith, monetary correction and state's liability for tax administration.*

1. INTRODUCCIÓN

El principio de buena fe en materia tributaria, refiriéndose en especial al artículo 26 del Código Tributario, es tratado como una proyección del principio de confianza legítima, y es que, como señala un autor, la "protección de la confianza, en un sentido jurídico, significa, por tanto, una garantía en el ámbito público, consistente en la defensa de los derechos del ciudadano frente al Estado y en la adecuada retribución a sus esperanzas en la actuación acertada de éste. De esta forma su ámbito de actuación se extiende tanto al campo de la Administración como de la legislación, como, por último, de la jurisprudencia".¹ Justamente, el artículo 26 del Código Tributario responde a ello en la materia que nos convoca, ya que obliga al Servicio a respetar, como tal, el acto propio de la administración.

* Abogado, Universidad Andrés Bello, Magíster en Derecho Tributario, Universidad de Concepción. Correo electrónico carlos.ramwell@gmail.com. Recibido el 1 de mayo de 2022, aceptado el 3 de julio de 2022.

¹ BERMÚDEZ SOTO (2005) pp. 83-105.

En la sentencia comentada, la Corte Suprema acoge totalmente el reclamo del contribuyente, al estimar que el actuar de éste se ha ceñido a la normativa vigente y a las interpretaciones administrativas que el Servicio de Impuestos Internos ha dado a conocer a través de sus circulares y oficios, aplicando, entre otras normas y especialmente al caso, el artículo 26 del Código Tributario, siendo palmaria la contradicción del actuar de la dirección regional con los criterios oficiales del Servicio, en materia de corrección monetaria, establecimiento permanente e impuesto adicional.

En el análisis de la sentencia comentada, es necesario tener presente la Circular N° 52, de 1992 y los oficios números 2.277, de 29 abril de 2003; 11, de 2 de enero de 2003, y 552, de 6 de marzo de 2007, del Servicio de Impuestos Internos, las reglas sobre corrección monetaria y las condiciones para la determinación de la calidad de establecimiento permanente, conforme al texto legal, en lo que, a simples rasgos, se podría exponer inquiriendo ¿cuál divisa es aplicable para efectos de corregir monetariamente una inversión en el extranjero?

El haber obrado la dirección regional sin respetar la buena fe deja entrever también la responsabilidad que le cabe a la administración tributaria y que eventualmente es provocadora de perjuicios, resarcibles por cierto, según se desarrolla en las conclusiones finales.

2. ANTECEDENTES PRELIMINARES DEL PROCESO

A través de procedimiento de reclamación de liquidaciones por impuesto a la renta de primera categoría e impuesto adicional por los años tributarios 2002 hasta 2004, el contribuyente, Protisa S.A., reclamó de las respectivas liquidaciones por remesas hechas al extranjero, desglosadas en el acto impugnado como Concepto A, B, C, D y E.

Por Concepto A, se indica que con fecha 27 de noviembre de 2001, por contrato celebrado en Chile, Protisa S.A. adquirió de CMPC Tissue S.A., 1350 acciones de la empresa extranjera Tissue Cayman Ltda., a cambio de la suma de \$28.090.466.670, equivalentes a US\$48.590.000, determinando un precio unitario por acción de \$20.807.753,08.

Respecto del Concepto B, con fecha 28 de febrero de 2002, la contribuyente efectuó una remesa de dinero a su filial extranjera Tissue Cayman, registrándola en su contabilidad como “préstamo para aporte de capital a Tissue Cayman”, por la suma de \$51.061.360, consistiendo ello en un aumento de capital.

En cuanto a Concepto C, con fecha 10 de diciembre de 2002, por escritura suscrita en España, Protisa adquirió participación en la sociedad española Gestum Inversiones S.L. El precio acordado fue la suma de US\$6.091, el que fuera remesado a España por CMPC Tissue S.A. por cuenta de Protisa, país en el cual se convierte a euros, lo que lleva a corregir monetariamente la inversión original en Gestum en dólares, dado que fue la moneda extranjera utilizada en Chile y remesada a España para la compra de acciones.

El Concepto D trata de una inversión realizada en el extranjero por la cual Protisa desembolsó dólares de EE. UU. para comprar acciones en sociedades argentinas, las que luego fueron aportadas a la española Gestum Inversiones S.L. Los efectos de esta inversión alcanzan al Concepto C.

Finalmente, el Concepto E trata de aumentos de capital y remesas hechas por Protisa a su filial en España Gestum Inversiones S.L., en los años 2003 y 2004, las cuales se registraron en la contabilidad como préstamos para futuros aumentos de capital en las filiales extranjeras Tissue Cayman y Gestum Inversiones.

Las principales objeciones que realiza el Servicio de Impuestos Internos a cada una de estas operaciones son las siguientes:

En torno al Concepto A, indica que la compraventa de acciones de que era titular CMPC Tissue S.A. en la sociedad Tissue Cayman Ltda. fue celebrada en moneda nacional, lo que descarta que la valorización de la operación pueda ser hecha en dólares, influyendo ello en el cálculo de la corrección monetaria, estimando que no constituye una remesa de dineros ni se puede entender justificada la inversión.

Por el Concepto B, el Servicio indica que, como no está acreditado el aporte de capital, dicha partida no forma parte de la inversión en el extranjero, considerándola una remesa de utilidades conforme al artículo 58 N° 1 Ley sobre Impuesto a la Renta, habiendo, Protisa, ejecutado actos de establecimiento permanente.

En cuanto al Concepto C, se estima que la corrección monetaria se debió haber hecho en euros, por ser esa la moneda de curso legal en España, país donde se efectuó el desembolso y donde quedó radicada la inversión.

En el Concepto D, el Servicio rechaza que la corrección se haga conforme al dólar, entendiendo que se debe corregir según la variación del euro, lugar donde en definitiva queda radicada la inversión.

Finalmente, por el Concepto E refiere que no debe considerarse parte de la inversión en el extranjero, puesto que, a juicio del Servicio, se trata de remesas de utilidades, quedando sujetas a Impuesto Adicional.

Para el examen de la sentencia, es necesario tener presente el artículo 26 del Código Tributario, los artículos 41 B N° 4 y 41 N° 4, 58 N° 1, 74 N° 4 de la Ley Sobre Impuesto a la Renta vigente a la época, la Circular N° 52, de 1993,² el Oficio N° 2.277, de 29 abril de 2003³ y el Oficio N° 11, de 2 de enero de 2003,⁴ el Oficio N° 552, de 6 de

² Circular SII N° 52, de 1993. Establece instrucciones sobre la forma en que deben computarse en el país las de fuente extranjera e invocarse como crédito los impuestos pagados, retenidos o adeudados en el exterior.

³ Oficio SII N° 2.277, de 2003. Indica el tipo de cambio a considerar para los efectos de corregir monetariamente las inversiones en el exterior.

⁴ Oficio SII N° 11, de 2003. Contabilización de las inversiones en el exterior efectuadas por inversionistas nacionales.

marzo de 2007.⁵ Mención aparte merecen las normas sobre responsabilidad del Estado en la presente materia, que constituyen una reflexión final al presente comentario.

Lo interesante del fallo es la aplicación fáctica de la buena fe en materia tributaria, desde que es el propio Servicio de Impuestos Internos, a través de la dirección regional, quien contradice la jurisprudencia administrativa consolidada de dicha repartición, constituyendo, la sentencia del máximo tribunal, objeto de variados comentarios o citas en doctrina.⁶⁻⁷

Así, se ha comentado a propósito de este fallo, que respecto “de la confianza suscitada por un acto de efectos generales, se trata de casos en los que el SII establece un criterio general para el cobro de un determinado tributo, impidiendo la norma del artículo 26 apartarse de ese criterio en casos particulares (regla N° 3)”,⁸ comentario que se enmarcaría en lo que se define como la protección al principio de confianza legítima en el artículo 26 del Código Tributario -buena fe-, haciendo el alcance normativo e interpretativo entre ambos principios.

Por otra parte, se reconoce en el presente fallo un caso manifiesto en que la repartición pública o el funcionario se han apartado de una orden oficial, manifestándose una “inderogabilidad singular”, la cual supone que el acto es revocable “bien sea por la propia administración en el control interno o por el juez en el control externo”,⁹ tal como ha hecho la Corte Suprema al rechazar -favorablemente para el contribuyente- el recurso de casación interpuesto por el fisco y acoger el del contribuyente.

3. FALLO DE SEGUNDA INSTANCIA DE LA CORTE DE APELACIONES DE SANTIAGO

La Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, en autos rol 3640-2013, revocó parcialmente la sentencia apelada, sólo en cuanto acogió la reclamación en aquella parte que se refería a las liquidaciones practicadas respecto del “Concepto A”, ordenando la reliquidación y dejando sin efecto los giros emitidos, confirmando en todo lo demás el fallo de primera instancia, esto es, aquel que rechazó las reclamaciones deducidas por las liquidaciones atribuidas a los Conceptos B, C, D Y E.

En específico, el considerando cuarto centra la discusión en el Concepto A, referido a “la operación por la cual PROTISA S. A. adquirió de CMPC Tissue S.A., 1.350 acciones de la empresa extranjera Tissue Cayman Ltda. El contrato se celebró en Chile el 27 de noviembre de 2001 y por estas acciones se pagaron \$28.090.466.670.-, equivalentes a U.S.\$48.590.000.-, determinando un precio unitario por acción de \$20.807.753,08.- De

⁵ Oficio SII N° 552, de 2007. Tratamiento tributario de las normas de corrección monetaria y su efecto respecto del convenio para evitar la doble tributación internacional suscrito con la república argentina.

⁶ GROF GUZMÁN (2017).

⁷ UNIVERSIDAD DIEGO PORTALES (2016) pp. 113-132.

⁸ PHILLIPS (2018) pp. 19-68.

⁹ VILLAMÁN RODRÍGUEZ (2019) pp.166-205.

tal suerte el eje de la controversia resulta ser el tratamiento disímil que a esta operación le asigna el contribuyente y el Recaudador Fiscal”.¹⁰

Como se anticipó, conforme la tesis del contribuyente, esta operación no hizo más que adquirir un activo situado en el extranjero, por lo que se debe aplicar el artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, es decir, contabilizar en dólares americanos y luego corregir monetariamente de acuerdo a dicha moneda, con independencia de que luego se expresará la operación en moneda chilena dado que la empresa la lleva según tal divisa, lo que no afecta la naturaleza de la misma.

Tomando esta tesis, la I. Corte de Apelaciones revoca la sentencia sólo respecto del Concepto A, teniendo en consideración lo siguiente:

- Que, en el caso de marras se aplica el artículo 41 B) N° 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, lo que importa que constituye un activo en moneda extranjera y se le aplica la corrección monetaria conforme a la divisa originalmente desembolsada.
- Que, la inversión fue declarada conforme las reglas del Capítulo XII sobre inversión extranjera del Banco Central.¹¹ Especialmente, en el apartado “Disposiciones Generales N° 2, se entiende por inversiones “Cualquier acto, convención o contrato en virtud del cual la parte domiciliada o residente en Chile, adquiere, en el extranjero, el dominio, uso, goce, posesión, o mera tenencia de bienes corporales o incorporeales, muebles o inmuebles, incluidos valores mobiliarios, acciones, derechos sociales, aportes de capital, efectos de comercio, valores extranjeros o CDV y cualquier otra clase de títulos o valores, sea que dichos actos, convenciones o contratos se celebren en el país o en el exterior”.¹²
- El considerando séptimo es concluyente en indicar que “Justificada la inversión y que la misma, sin perjuicio de su adquisición en Chile mediante el pago de pesos a su precedente titular, se declaró oportunamente conforme las reglas del Capítulo XII sobre inversión extranjera en dólares norteamericanos, sigue la suerte que la legislación nacional otorga a tales inversiones”.¹³

4. SENTENCIA ANULATORIA DE LA CORTE SUPREMA

Como preámbulo, se debe advertir que tanto el contribuyente como el Servicio dedujeron recursos de casación en el fondo, puesto que la sentencia de segunda instancia acogió parcialmente el reclamo tributario. Respecto del recurso intentado por el fisco, este fue rechazado, confirmándose la sentencia de segunda instancia respecto del Concepto A, ya que se asienta, como hecho firme de la causa, que la inversión originalmente fue hecha en dólares, por lo que esa es la moneda desembolsada y según la cual se debe efectuar la corrección monetaria, manteniendo los argumentos del fallo de segunda instancia.

¹⁰ *Inversiones Protisa S.A. con Servicio de Impuestos Internos* (2014).

¹¹ Banco Central, Cambios Internacionales, Capítulo XII, Acuerdo N°1382-06-071227.

¹² *Ibidem*.

¹³ *Inversiones Protisa S.A. con Servicio de Impuestos Internos* (2014).

En cuanto al recurso deducido por Protisa S.A., respecto del Concepto B y E, referido a las remesas hechas por la contribuyente a sus filiales extranjeras, que fueran gravadas por el Servicio conforme al artículo 58 N° 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta -advirtiendo que se trataría de un establecimiento permanente-, y así aceptado por los jueces de las instancias respectivas, se acoge el recurso de casación en el fondo por la Corte Suprema, sintetizando los razonamientos en los siguientes puntos:

1) Que para gravar con el impuesto la operación, Protisa S.A. debe tener la calidad de agencia o establecimiento permanente en Chile de sus filiales y no tener domicilio ni residencia en Chile; y

2) Si bien Protisa S.A. cumple con ambos presupuestos, el Servicio en Memorándum N° 509, el 19 de octubre de 2009, indica que el sujeto pasivo del impuesto no pueden ser sociedades constituidas en Chile, como el caso de Protisa S.A.¹⁴

Luego, en relación con los conceptos D y C, respecto a inversión en acciones de propiedad de sociedades argentinas y que fueron aportadas a una sociedad española, habiendo hecho el contribuyente la corrección conforme el dólar americano, y controvirtiendo ello el Servicio lo que luego se vio reflejado en el fallo de primera instancia, confirmado por el de segunda, en cuanto debió hacerse la corrección según el euro, el fallo comentado acertadamente concluye que deben valorizarse en dólares y efectuar la corrección según dicha divisa. Esto, puesto que si bien, para cumplir con las exigencias de la legislación española, el contribuyente expresó su valor en euro, pero también indicó en las escrituras públicas su equivalente a dólares americanos.

El fallo tiene en vista las siguientes consideraciones:

1) “La inversión original como su posterior radicación en España, fueron operaciones informadas al Banco Central y registradas por éste como remesa en dólares, como se desprende de su Oficio Ordinario N° 1742, de 26 de enero de 2004”;¹⁵

2) “El carácter de inversión original en dólares no se pierde por el hecho de suscribir y pagar el aumento de capital en la sociedad española mediante el aporte de las acciones que Protisa tenía en las tres sociedades argentinas, pues es el dólar la moneda que se desembolsó en el país para hacer la inversión original y registró el Banco Central. Es decir, es indiferente que el capital o los aumentos de capital se hayan radicado con posterioridad en España”;¹⁶ Lo anterior, conforme al artículo 41 B) N° 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, la Circular N° 52, de 1993, el Oficio N° 2.277, de 29 abril de 2003, el Oficio N° 11, de 2 de enero de 2003 y el Oficio N° 552, de 6 de marzo de 2007;

3) Según las consideraciones apuntadas en lo precedente, la E. Corte Suprema estima que se aplica a cabalidad el artículo 26 del Código Tributario, aun cuando las instrucciones oficiales son las únicas impartidas en la materia, *ergo*, no obstante cuando

¹⁴ *Inversiones Protisa S.A. con Servicio de Impuestos Internos (2016)* considerando décimo.

¹⁵ *Inversiones Protisa S.A. con Servicio de Impuestos Internos (2016)* considerando décimo cuarto.

¹⁶ *Inversiones Protisa S.A. con Servicio de Impuestos Internos (2016)* considerando décimo octavo.

no existen más pronunciamientos disímiles a estos y que precisen de irretroactividad para mantener al contribuyente de buena fe.¹⁷

5. ANÁLISIS

La importancia del fallo se puede resumir simplemente a la aplicación del artículo 26 del Código Tributario, y en cómo el principio de confianza legítima cobra aplicación procesal en casos como el presente. Sobre ello, en países “legalistas” es innecesariamente imperioso para quien aplica la ley recurrir al texto expreso y verificar si existe mención normativa real y expresa que permita su aplicación, lo que no siempre satisface el ideal de justicia y los principios generales del derecho, situación que permite que el administrador confunda al contribuyente y de ello le resulte una exacción a su patrimonio, percepción errada y recurrente de la administración al no reconocer principios rectores del derecho, ya que como se razona por un autor, “(...) la protección de la confianza legítima alcanza virtualidad en materia tributaria porque es un principio general del derecho que, a pesar de que no esté recogido de forma expresa en el Texto Constitucional, (...) constituye una manifestación subjetiva del principio de seguridad jurídica”.¹⁸

La Excelentísima Corte Suprema, al fallar en torno a los conceptos B y E, revierte un primer problema de la sentencia confirmatoria de segunda instancia -de la de primera-, relativo a lo que se entiende por “establecimiento permanente” y, en definitiva, para el caso en concreto, quién es el sujeto pasivo del impuesto adicional. Cabe recordar sobre este punto que no es sino hasta la Ley N° 21.210 que se incorpora el concepto de establecimiento permanente en la Ley sobre Impuesto a la Renta, agregando el numeral 12 al artículo 2°, dadas las inconsistencias que presentaba la legislación hasta el momento. Incluso, en la propia historia de la Ley N° 21.210 se indica que se “define el concepto de establecimiento permanente desde una perspectiva doméstica, recogiendo las más recientes directrices de la OCDE pero adecuando ciertos conceptos internacionales a la realidad específica de nuestra de legislación tributaria”.¹⁹

Sin embargo, con anterioridad a la definición, el Servicio ya había dado intentos de lo que se entendía por tal, teniendo presente que recién con la Ley N° 15.564 de 1964, que reforma la Ley sobre Impuesto a la Renta, se había incorporado la expresión establecimiento permanente, a efectos de gravar con Impuesto Adicional las operaciones que resulten conexas, pero sin conceptualizarlo como tal; de hecho un autor concluía en aquel entonces que “(...) no cabe duda que la inclusión de una definición expresa de EP en la LIR podría servir de ayuda al intérprete, aunque, de todos modos, tal como lo ha demostrado la experiencia internacional, no permitiría bajo ningún punto de vista soslayar completamente las dificultades propias de la materia”,²⁰ lo que resulta conveniente citar cuando el intérprete de la administración contradice incluso las instrucciones oficiales al caso en concreto, dada la ambigüedad que resulta a falta de norma expresa la aplicación de normas necesariamente técnicas.

¹⁷ *Inversiones Protisa S.A. con Servicio de Impuestos Internos (2016)* considerando décimo sexto.

¹⁸ DÍAZ RUBIO (2012) p. 204.

¹⁹ Historia de la Ley N° 21.210.

²⁰ CUEVAS OZIMICA (2010) pp. 65-86.

Así, los jueces de la instancia erraron en seguir la posición del Servicio, puesto que la misma administración, con base en lo dispuesto en el artículo 58 N° 1, había delimitado los parámetros para dar con la presencia de un establecimiento permanente, citando al efecto el Memorándum N° 509, el 19 de octubre de 2009, del Servicio de Impuestos Internos, no encontrándose Protisa en dicha situación, al no tener la categoría de establecimiento permanente de las extranjeras sociedades Tissue Cayman y Gestum Inversiones, por haberse constituido en Chile. Así, el máximo tribunal no sólo hace palmaria la contradicción de la jurisprudencia administrativa con el actuar del propio Servicio, mancillando la buena fe desde el punto de vista de la confianza legítima, sino que además deja entrever el grave actuar del ente fiscal al descuidadamente cobrar un impuesto, no existiendo un elemento primordial de la obligación tributaria: el sujeto pasivo.

Por su parte, en torno a los denominados conceptos C y D, el considerando décimo cuarto indica que es un hecho de la causa que Protisa desembolsó originalmente dólares en Chile, contabilizando la operación según dicha moneda, ajustándose el contribuyente a las instrucciones impartidas por el Servicio. Por lo que se ha ajustado a la buena fe, al ampararse en el Oficio N° 552, de 6 de marzo de 2007, Oficio N° 11 de 2 de enero de 2003, Oficio N° 2277 de abril de 2003 y la Circular N° 52 de 1993, en relación con la interpretación de los artículos 41 B N° 4 y 41 N°4 de la Ley de Impuesto a la Renta.

En suma, la Corte Suprema acoge el reclamo interpuesto por Protisa S.A., al estimar que la corrección monetaria se debe hacer en dólares norteamericanos, sosteniendo que el contribuyente se ha acogido de buena fe a las interpretaciones del Servicio en la materia.

El fallo merece también ser comentado en torno a las consecuencias dañosas que provoca el actuar de la administración, ya que la interpretación y fiscalización de la norma tributaria supone al Servicio de Impuestos Internos una facultad ventajosa frente a los contribuyentes, desde que se trata de un órgano eminentemente técnico, al cual le corresponde fiscalizar las operaciones que devienen en cobro de impuestos, hechos dinámicos y cambiantes que nos hacen adivinar la complejidad que, desde la experticia y tecnificación del Servicio, envuelve el resultado de esa interpretación, y la eterna asimetría con que se sitúa al obligado frente al Estado en materia de derecho administrativo.

En ese orden, de una primera vista y conforme a los artículos 6, 7 y 38 de la Constitución Política de la República, el Estado es responsable por el actuar de la administración tributaria. Sin embargo, no existe una norma de responsabilidad en la legislación que informa y ordena al Servicio de Impuestos Internos, sea en el Código Tributario o en la Ley Orgánica Constitucional del Servicio, por lo que la cláusula legal de responsabilidad viene dada en la Constitución y específicamente en la Ley N° 18.575, esto es, la conocida falta de servicio.

Como introducción, desde ya el autor Bermúdez indica que la idea de falta de servicio asumida por la Ley N° 18.575 se trata de una expresión “*desafortunada*”, ya que nos invita a considerar que se refiere a la prestación (u omisión) de un servicio, lo que

deja fuera varias otras actividades, servicios o prestaciones del Estado que podrían generar responsabilidad por sus resultados dañosos “y que en la práctica son la mayoría”.²¹

Así se arriba a la concepción ya aceptada en la doctrina, cual es, que la falta de servicio precisa tres situaciones:

- 1) que el servicio no actuó debiendo hacerlo;
- 2) que actuó pero de mala forma;
- 3) que actuó tardíamente.

Sin embargo, el mismo autor indica que la falta de servicio se trata de un concepto indeterminado, puesto que para atender a si estamos en presencia de ella debemos considerar, entre otros factores, “el carácter del Servicio Público: es decir, el grado de dificultad que comporta la actividad administrativa realizada por la organización; las leyes y reglamentos que rigen la actividad administrativa”, y sin lugar a duda, como es sabido, el Servicio de Impuestos Internos se trata de un órgano eminentemente técnico, cuya actividad va dada por la complejidad con que se aborda la fiscalización con la herramienta de la interpretación depositada en la esfera de sus atribuciones.²²

La ventaja que implica la responsabilidad por falta de servicio es que se trata de una objetivización de la responsabilidad, en el sentido de que no es necesario probar la negligencia del funcionario o identificarlo en principio, basta con encontrarse con alguno de los supuestos de la falta de servicio (3); pero en palabras de Bermúdez no se trata de que se plantee un sistema de responsabilidad objetiva o por el riesgo, sino que necesariamente se debe probar la falta, es decir, los tres supuestos normativos, lo contrario significa que cualquier falta es imputable.

Teniendo presente que la construcción normativa y la responsabilidad como principio del Estado de derecho hacen responsable al Servicio, un segundo problema es determinar cuáles son los perjuicios que se provocan. *Ex ante*, no se puede indicar cuál es la acción u omisión provocadora del daño efectivamente causado, puesto que son variados si consideramos cada caso en particular. Empero, en términos generales se pueden categorizar en daño material, lucro cesante y daño moral, como tradicionalmente se ha concebido.

A modo de ejemplo, la E. Corte Suprema en autos rol 55.128-2016, por sentencia de fecha 28 de noviembre de 2016, reconoce la responsabilidad de la administración tributaria por falta de servicio, indicando en su considerando décimo “que, en el presente caso, precisamente existió una omisión de parte del Servicio de Impuestos Internos en el ejercicio de las facultades que le otorga el artículo 6 letra B) No 5 del Código Tributario, toda vez que, advirtiendo la existencia de una duplicidad en los giros emitidos contra el demandante por el cobro del mismo impuesto, no se subsana dicho vicio, permitiendo que continuara la cobranza por un giro que debió ser anulado”, concluye el fallo explicando que “el órgano administrativo no actuó en la forma exigida por la ley, manteniendo la

²¹ BERMÚDEZ SOTO (2011) p. 505.

²² BERMÚDEZ SOTO (2011) p. 505.

validez de dos giros por idéntico impuesto, sin ejercer sus facultades oficiosas en orden a subsanar este error manifiesto, lo que finalmente provoca perjuicios al demandante”.²³

El fallo rechaza el recurso de casación en el fondo interpuesto por el fisco en contra de la sentencia de segunda instancia que, confirmando la primera, acoge la demanda de indemnización de perjuicios por daño moral, indicando esta última que “de la sola relación de los actos llevados a cabo por el Servicio de Impuestos Internos, se advierte que efectivamente el contribuyente demandante ha debido padecer daño moral, que aparece como justo le sea resarcido; y no existiendo parámetros para el juez de la instancia en la valoración del daño moral sufrido, queda éste a la prudencia de esta sentenciadora, que estima que tal daño puede ser reparado con una suma de \$20.000.000 (...)”.²⁴

Tal análisis no escapa tampoco de ser aplicado a la sentencia comentada, toda vez que siendo una facultad del servicio la fiscalización, emisión de liquidaciones y giros, unida a la interpretación de la norma tributaria que le atribuye la Ley,²⁵ en *Protisa S.A. con el Servicio de Impuestos Internos*, queda al descubierto que la administración incurre en un acto que eventualmente le puede haber provocado daños al contribuyente. El problema es que la “falta servicio”, siguiendo al autor citado al principio, no es satisfactoria como cláusula de responsabilidad, al hacer colisionar las facultades discrecionales de la administración con un eventual daño causado, basado en que esa administración -tributaria- se trata de un órgano técnico y cuya actividad resulta compleja en comparación, por ejemplo, con la de una unidad de obras públicas o una municipalidad.

En España la realidad es opuesta a Chile, ya que se ha avanzado en el terreno de la responsabilidad de la administración tributaria, puesto que se ha llegado a advertir que existen tres grupos:

- 1) Responsabilidad por actos del legislador anulados por el Tribunal Constitucional o por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea;
- 2) Responsabilidad derivada del perjuicio sufrido por el contribuyente con ocasión de actos de la administración tributaria declarados ilegales o contrarios a derecho; y
- 3) Responsabilidad administrativa o penal solicitada directamente contra los funcionarios públicos que intervienen en procedimientos administrativos.²⁶

Además, un autor español agrega que existe también la “responsabilidad patrimonial de la administración derivada de actos administrativos de carácter tributario,

²³ *Pérez Latorre con Fisco de Chile* (2016).

²⁴ *Pérez Latorre con Fisco de Chile* (2015).

²⁵ Al respecto, la facultad de interpretación tiene sostén en el artículo 6° A N° 1) del Código Tributario y el artículo 7° de la Ley Orgánica Constitucional del Servicio, ambas normas del mismo tenor. Dichos preceptos nos predestinan a una conclusión recurrente, cual es, el órgano interpreta las normas y además las fiscaliza y si bien dicha interpretación no es vinculante para los contribuyentes ni para los tribunales, desde ya es odioso pensar que por ello no se podría generar un perjuicio al contribuyente.

²⁶ CÁMARA BARROSO (2016) pp. E1-E9.

y de cualquier tipo de actuación que tenga relación directa con los ingresos públicos de carácter coactivo”,²⁷ lo que se acomoda más a nuestra idea de responsabilidad por falta de servicio.

Así, la doctrina española refiere que los supuestos más comunes de responsabilidad extracontractual por administración tributaria son:

I) Responsabilidad patrimonial en la información y asistencia a los obligados tributarios. Acá indica que puede tratar de consultas tributarias, solicitud de copia de declaraciones o no aportar los documentos ya presentados, razonando que si bien pueden dar lugar a responsabilidad en caso de contravención, son de difícil prueba;

II) Responsabilidad patrimonial en el ejercicio de funciones de gestión e inspección, como por ejemplo el incumplimiento de las obligaciones de devolución, vicios que puedan afectar el procedimiento de liquidación, entre otros;

III) Responsabilidad patrimonial en el ejercicio de las funciones de recaudación ejecutivas;

IV) Responsabilidad en el ejercicio de las funciones revisoras, tales como dilaciones indebidas que se produzcan en cualquier procedimiento tributario, o la intervención de un abogado y sus honorarios, especialmente de asesoramiento, no relativo a las costas que tienen una solución parecida a la legislación chilena.²⁸

Tales avances en la legislación comparada advierten que, provocando un daño a la administración tributaria al contribuyente, aquél debe ser resarcido por más complejo que sea advertir que estemos ante una conducta ilícita para fines civiles, lo que da cuenta de la falta que hace en doctrina tratar sobre la responsabilidad del fisco en estas materias, desde la revisión y límites a las facultades de la administración hasta la búsqueda de una cláusula especial de responsabilidad, como se ha innovado en otros cuerpos legales, por ejemplo, el artículo 5° de la Ley Orgánica Constitucional del Ministerio Público.²⁹

En síntesis, y no obstante lo anterior, dado que la responsabilidad de un sujeto es la regla general, no se ve el obstáculo para que en casos como el de Protisa S.A., el contribuyente pueda exigir el resarcimiento de los daños que le pueda haber provocado el Servicio de Impuestos Internos al violar la confianza legítima como principio transversal y que cobra vigor en la materia con el artículo 26 del Código Tributario.

²⁷ CASANA MERINO (2016) p. 4. Esta publicación aborda en extenso el tratamiento que se le da a la responsabilidad del Estado por la administración tributaria.

²⁸ CASANA MERINO (2016) pp. 87 y ss.

²⁹ Artículo 5° LOC Ministerio Público.- El Estado será responsable por las conductas injustificadamente erróneas o arbitrarias del Ministerio Público. La acción para perseguir esta responsabilidad patrimonial prescribirá en cuatro años, contados desde la fecha de la actuación dañina. En todo caso, no obstará a la responsabilidad que pudiese afectar al fiscal o funcionario que produjo el daño, y, cuando haya mediado culpa grave o dolo de su parte, al derecho del Estado para repetir en su contra.

En la doctrina incluso se cita la sentencia comentada, indicando posteriormente que “los motivos por los cuales los actos dictados en desacato de las interpretaciones oficiales son ilegales son profundos: ellos demuestran que el funcionario respectivo ha abandonado el deber de actuar de manera objetiva, además, quebrantan la igualdad ante la ley al aplicar de forma diferente el derecho a un contribuyente”,³⁰ lo que confirma la existencia de cláusulas de responsabilidad en la legislación que gobierna a los órganos del Estado, siendo necesario añadir que, en el ámbito de la legalidad, y tomando como base el artículo 2° de la Ley N° 18.575, la potestad normativa de fiscalizar e interpretar la ley tributaria de manera abusiva o excesiva da derecho al contribuyente a ejercer las acciones correspondientes, como la acción para exigir la responsabilidad del Estado, derecho que le habría asistido -teniendo presente la prescripción- a Protisa.

Finalmente, en atención a que el fallo comentado descansa en el principio de confianza legítima y la buena fe en materia tributaria, y siguiendo en este punto a la doctrina española, no necesariamente todas las actuaciones de la administración en materia tributaria con resultados dañosos son motivadas por la violación a la confianza legítima, pero en muchos casos sí,³¹ por lo que el contribuyente siempre debe alertarse cuando exista tal vulneración al principio en comento, ya que es potencialmente un acto u omisión que dará lugar a la responsabilidad correspondiente, al erigirse como un principio vital en materia administrativa.

6. CONCLUSIONES

De acuerdo a la doctrina nacional, para proceder a la aplicación del artículo 26 del Código Tributario deben cumplirse dos requisitos: “I) que la circular esté vigente, esto es, que la misma circular o la ley interpretada no hayan sido modificadas por otra circular o ley a la época de haberse ajustado, y II) el contribuyente debe probar que se encuentra dentro del supuesto de hecho de la norma administrativa que invoca, debiendo rechazarse la demanda en caso de que no lo acredite”.³²

Así, el fallo obliga al Servicio a ajustarse a sus criterios generales, por aplicación del artículo 26 del Código Tributario, aun cuando no se trata de una nueva interpretación de la administración, siendo las únicas reglas administrativas oficiales aquellas que se han citado, es decir, como razona el propio juzgador en el considerando décimo sexto, no se trata de una nueva interpretación para efectos de su irretroactividad.

La correcta aplicación de la norma legal y jurisprudencia administrativa permite a la Corte Suprema determinar que no resulta aplicable el artículo 58 N° 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, lo que conlleva la inacción del artículo 74 N° 4 de la ley en comento, teniendo presente que se ha establecido que Protisa, como contribuyente, es una sociedad constituida en Chile. En tal sentido también, el máximo tribunal mantiene correlato entre los artículos 41 B N° 4 y 41 N° 4 del D.L. 824 en relación con las instrucciones oficiales, por cuanto las inversiones efectuadas en el extranjero se contabilizan de acuerdo a la

³⁰ VILLAMÁN RODRÍGUEZ (2019).

³¹ CASANA MERINO (2016) p. 17.

³² PHILLIPS (2018).

divisa registrada en el Banco Central o, bien aquella desembolsada en Chile al momento de la inversión.

Finalmente, en el caso de provocarse un daño como resultado de una incorrecta interpretación y aplicación de la Ley, o contravención a su texto expreso o las instrucciones oficiales del propio Servicio, ello da lugar a la responsabilidad extracontractual que se le atribuye al Estado por los daños que, con ocasión de los hechos, pueda haberle provocado al contribuyente, existiendo actualmente un constructo de ello en la Ley N° 18.575 a través de la falta de servicio, empero, la noción de dicha cláusula de responsabilidad puede resultar poco afortunada teniendo presente la ambigüedad de la misma y el carácter técnico de las actividades del Servicio de Impuestos Internos.

7. BIBLIOGRAFÍA

- BERMÚDEZ SOTO, Jorge (2005). El principio de confianza legítima en la actuación de la administración como límite a la potestad invalidatoria. *Revista de derecho (Valdivia)*, 18(2), 83-105.
- BERMÚDEZ SOTO, JORGE (2011). *Derecho Administrativo General* (2ª. ed.). Santiago: Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, Abeledo Perrot, Thomson Reuters.
- CÁMARA BARROSO, María del Carmen (2016). Responsabilidad de la Administración tributaria. *Revista de Contabilidad y Tributación*, (400), E1-E9.
- CASANA MERINO, Fernando (2016). *La responsabilidad patrimonial de la administración derivada de actos tributarios*. España: Editorial Comares.
- OECD (2017). Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017.
- CUEVAS OZIMICA, Alberto (2010). Concepto de establecimiento permanente en Convenios para evitar la Doble Tributación Internacional. *Revista de Estudios Tributarios*, (2), 65-86.
- DÍAZ RUBIO, Patricia (2012). *El principio de confianza legítima en Derecho Tributario*. España: Editorial Universidad de Almería.
- GROF GUZMÁN, Nicolás (2017). *Análisis crítico sobre normas de reajustabilidad de inversiones en sociedades en el extranjero*. Tesis para optar al grado de Magíster en Tributación, Universidad de Chile - Facultad de Economía y Negocios, Santiago.
- PHILLIPS, Jaime (2018). El principio de protección de la confianza legítima en el artículo 26 del Código Tributario. *Revista Ius et Praxis*, 24(1), 19-68.
- UNIVERSIDAD DIEGO PORTALES (2016). Jurisprudencia Judicial. *Anuario de Derecho Tributario*, 3(2), 113-132.

VILLAMÁN RODRÍGUEZ, María Francisca (2019). La certeza jurídica y el derecho tributario chileno. *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, 5, 166-205.

Normas citadas

Código Tributario.

Constitución Política de la República de Chile.

Ley Orgánica Constitucional del Servicio de Impuestos Internos, DFL N° 7, publicado el 15 de octubre de 1980.

Ley sobre Impuesto a la Renta.

Ley N° 15.564, publicada el 14 de febrero de 1964.

Ley N° 18.575, DFL 1-19.653, publicado el 17 de noviembre de 2001.

Ley N° 21.210, publicada el 24 de febrero de 2020.

Sentencias

Pérez Latorre con Fisco de Chile (2016). Corte Suprema, 28 de noviembre de 2016 (casación en el fondo), Rol N° 55.128-2016.

Pérez Latorre con Fisco de Chile (2015). Primer Juzgado Civil de Concepción, 20 de abril de 2015 (sentencia primera instancia), Rol N° 8.423-2012.

Inversiones Protisa S.A. con Servicio de Impuestos Internos (2014). Corte Apelaciones de Santiago, 10 de junio de 2014 (apelación), Rol N° 3.640-2013.

Inversiones Protisa S.A. con Servicio de Impuestos Internos (2016). Corte Suprema, 21 de enero de 2016 (casación en el fondo), Rol N° 23.456-2014.

Instrucciones oficiales

Banco Central, Cambios Internacionales, Capítulo XII, Acuerdo N° 1382-06-071227.

Circular SII N° 52, de 1993.

Oficio SII N° 2.277, de 2003.

Oficio SII N° 11, de 2003.

Oficio SII N° 552, de 2007.

Oficio SII N° 120, de 2020.

Otros:

BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL (2018). Historia de la Ley N° 21.210 Primer Trámite Constitucional (en línea). Santiago: Biblioteca del Congreso Nacional. Recuperado en https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/7727/HLD_7727_43cf2b7dffa4f8dc8560dacd1a1d451c.pdf [2021, 10 de diciembre].

8. TEXTO ÍNTEGRO DEL FALLO

Santiago, veintiuno de enero de dos mil dieciséis.

VISTOS:

En estos autos rol 10480-2006, de la Dirección Regional Metropolitana del Servicio de Impuestos Internos, ingreso N° 23456-14 de esta Corte Suprema, referidos a un procedimiento de reclamación de liquidaciones por concepto de impuesto a la renta de primera categoría por los años tributarios 2003, 2004 y 2005; retenciones del artículo 74 de la Ley de la Renta correspondientes a los períodos febrero de 2002 y febrero, marzo y junio de 2003; e impuesto adicional de los años tributarios 2003 y 2004, por sentencia de veintiocho de marzo de dos mil trece, a fojas 530, se rechazó íntegramente el reclamo deducido por Inversiones Protisa S.A., confirmándose las liquidaciones Nros. 718 a 726, de 26 de mayo de 2006, ordenándose el giro de los impuestos correspondientes.

Impugnada esa decisión por la contribuyente, la Corte de Apelaciones de Santiago, por sentencia de diez de junio de dos mil catorce, a fojas 681, la revocó y acogió la reclamación en la parte correspondiente a corrección monetaria consignada en las liquidaciones como “Concepto A” relativo a la venta de las acciones de CMPC Tissue Tissue Cayman Ltd. a Protisa, confirmando en lo demás dicho fallo.

Contra ese pronunciamiento Inversiones Protisa S.A., a fojas 684, y el Fisco de Chile, a fojas 723, dedujeron sendos recursos de casación en el fondo, los que se ordenó traer en relación por decreto de fojas 742.

Considerando: Primero: Que por el recurso de casación en el fondo formalizado por la contribuyente Protisa S.A. se reclama, en primer término, la infracción al artículo 26 del Código Tributario en relación con la aplicación de los artículos 41 N° 4 y 41 B N° 4 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Explica el recurso que al pronunciarse el fallo sobre el denominado “CONCEPTO D”, se resolvió de manera errónea el tratamiento tributario que ha de darse a una inversión realizada en el extranjero por la cual la reclamante desembolsó originalmente dólares americanos y que estaba radicada en acciones de sociedades argentinas (3) que después fueron aportadas a una sociedad española (Gestum Inversiones SL), la cual se corrigió monetariamente de acuerdo a la valorización del dólar, porque era la moneda en que

originalmente se efectuó la inversión y así se registró en el Banco Central de conformidad al Capítulo XII del Compendio de Normas de Cambios Internacionales.

Equivocadamente, se explica, el fallo entendió que se trató de una nueva inversión, que ha debido corregirse monetariamente de acuerdo a la variación del euro, que corresponde a la moneda de curso legal en España, donde quedó radicada la inversión, de acuerdo al artículo 41 N° 4 de la Ley de la Renta, porque las escrituras de aporte se habrían suscrito en esa moneda.

Sin perjuicio de ello, plantea el recurso que el artículo 26 del Código Tributario establece una protección al contribuyente que se ajusta de buena fe a las interpretaciones administrativas del Servicio de Impuestos Internos, al limitar el efecto desfavorable que pudiera sufrir producto de un cambio de criterio en dicha interpretación. En la especie no hay más pronunciamientos que aquellos a los que se ajustó Protisa. Tal es el caso de la Circular 52 de 1993, única emitida y vigente sobre la materia, y los Oficios Nros. 2277 de abril de 2003, 11, de 2 de enero de 2003, y 552, de 6 de marzo de 2007, del Servicio de Impuestos Internos, que hacen relevante la moneda desembolsada, con prescindencia de la vigente en el lugar mismo de la inversión.

En consecuencia, sostiene el recurso, ha sido el propio Servicio de Impuestos Internos el que estableció que las inversiones mantenidas en el exterior deben contabilizarse en Chile conforme la moneda extranjera registrada en el Banco Central - cuando proceda dicho registro de conformidad con las normas del Capítulo XII del Compendio de Normas de Cambios Internacionales- y/o la desembolsada en Chile para efectuar la inversión. En el caso que se revisa Protisa informó al Banco Central de las inversiones en Argentina y España en dólares.

Enseguida el recurso reclama la infracción al artículo 24 del Código Civil en relación con el artículo 19 N° 20 de la Constitución Política de la República, por cuanto en materia de interpretación siempre ha de arribarse a aquella que no vulnere la buena fe o la equidad natural, como sería aplicar un régimen de corrección monetaria diverso al que el propio Servicio de Impuestos Internos ha entendido aplicable.

Como los artículos 41 B N° 4 y 41 N° 4 de la Ley de Impuesto a la Renta no entregan una solución categórica a la materia propuesta, se sostiene que ha debido acudir al artículo 26 del Código Tributario, pues la propia administración entregó al contribuyente el criterio de interpretación que Protisa aplicó de buena fe.

Segundo: Que el segundo capítulo del recurso formalizado por la reclamante se refiere al denominado "CONCEPTO C". Explica que en este caso Protisa adquirió su participación inicial en la sociedad española Gestum Inversiones S.L. por escritura pública otorgada en España el 10 de diciembre de 2002. Para pagar ese precio, el 5 de diciembre de 2002, CMPC Tissue S.A. remesó a España, por cuenta de Protisa, US\$ 6.091. Una vez recibido el dinero en España se convirtió a euros, por lo que corrigió monetariamente la inversión original en Gestum Inversiones en dólares, pues fue la moneda extranjera desembolsada en Chile y remesada a España para la compra de las acciones.

En la decisión del “Concepto C”, el fallo infringió el artículo 26 del Código Tributario, en relación a los artículos 41 N° 4 y 41 B N° 4 de la Ley de Impuesto a la Renta. Se explica que Protisa corrigió monetariamente la inversión en el extranjero de acuerdo a la variación experimentada por el dólar, cumpliendo con las normas recién citadas, adhiriendo de buena fe a ellas, por cuanto adquirió en el país los dólares para efectuar la inversión. Pero en este caso, por lo bajo de la inversión original, ésta no se registró en el Banco Central, porque las normas del Capítulo XII exigen dicho registro solo respecto de inversiones superiores a 10 mil dólares, cuyo no era el caso, ateniéndose al Oficio 2277, que en lo pertinente señala que no se consideran las fluctuaciones de las monedas extranjeras de los países en que quedó radicada la inversión, lo que desatiende el fallo, pues lo relevante es la moneda que se desembolsó.

Siempre en relación a este capítulo “C”, refiere el recurso que el fallo infringió el artículo 24 del Código Civil en relación al artículo 19 N° 20 de la Constitución Política, sobre la base de las mismas consideraciones expresadas en torno al Concepto D, ya desarrollado, lo que se da por reproducido.

Tercero: Que por el tercer capítulo del recurso, se denuncia la infracción a los artículos 19 N° 20, 63 N° 14 y 65 N° 1 de la Constitución Política, en relación con la aplicación del artículo 58 N° 1 de la Ley de Impuesto a la Renta, dada la errada calificación de ciertas remesas efectuadas por Protisa a sociedades extranjeras, lo cual se vincula a los denominados “CONCEPTOS B y E”.

Según el “CONCEPTO B”, el 28 de febrero de 2002 Protisa realizó una remesa de dinero a su filial extranjera Tissue Cayman, la que registró en su contabilidad como “préstamo para aporte de capital a Tissue Cayman”, por \$51.061.360.

Según el “CONCEPTO E”, por su parte, hubo 3 remesas realizadas por Protisa a su filial en España Gestum Inversiones S.L., el 21 de febrero de 2004, el 2 de abril de 2004 y 23 de junio de 2003, las que se hicieron a través del mercado cambiario formal a través del Banco Bice, informadas al Banco Central y registradas en la contabilidad como préstamos para futuros aumentos de capital en sus filiales extranjeras Tissue Cayman y Gestum Inversiones.

De acuerdo a lo que resuelve el fallo se trataría de remesas de las utilidades indicadas en el artículo 58 N° 1 de la Ley de la Renta. Se alega por el recurso en cambio que en este caso no se ha producido el hecho gravado, pues no se trata de remesas de utilidades sino de aportes de capital que hace Protisa, a quien artificiosamente se atribuyó la calidad de establecimiento permanente en Chile. De ello deriva que tampoco está obligada a efectuar las retenciones que, respecto de las rentas del artículo 58 N° 1, establece y dispone el artículo 74 N° 4 de la indicada normativa.

Finaliza solicitando que se anule el fallo de alzada dictando sentencia de reemplazo que acoja la reclamación deducida por los conceptos B, C, D y E de las liquidaciones.

Cuarto: Que el recurso de casación en el fondo deducido por el Fisco de Chile se funda en la infracción, por errónea aplicación, del artículo 41 B N° 4 de la Ley de

Impuesta a la Renta y en la falta de aplicación del artículo 41 N° 8 del mismo cuerpo legal, lo que atañe al “CONCEPTO A”, acogido por el fallo.

Según plantea el recurso, la compra hecha por la reclamante de las acciones de que era titular CMPC Tissue S.A. de la sociedad Tissue Cayman Ltda. fue efectuada en moneda nacional, lo que descarta la valorización de la operación en la sociedad adquirente en dólares, cuya incidencia radica en el cálculo de su corrección monetaria. Contrariamente a lo sostenido por la contribuyente Protisa S.A., el flujo en moneda extranjera que demuestran los antecedentes aportados al proceso corresponde a la empresa vendedora, es decir a CMPC Tissue S.A, no a la reclamante, pues no hay movimiento en dólares respecto de la compra de los instrumentos; lo que ha ocurrido es una inversión, que para efectos de aplicar las normas de corrección monetaria procede se corrija de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor, según dispone el artículo 41 N° 8 de la Ley de la Renta, descartándose para el caso la normativa que contempla el artículo 41 B N° 4 de la indicada ley, porque únicamente se celebró un contrato para la venta de acciones entre contribuyentes chilenos en que el valor de la convención está expresado en pesos chilenos, lo cual elimina la existencia de una operación que pueda constituir inversión en dólares.

En tal entendimiento, plantea el recurso, si la corrección monetaria tiene por fin mantener inalterable el valor de la moneda respectiva, una inversión materializada y registrada en pesos no puede ser indexada siguiendo criterios ajenos a dicha moneda, como sería aplicar el tipo de cambio de una moneda extranjera. Lo contrario constituye una fuente de incremento patrimonial, por lo tanto una distorsión del mecanismo corrector consagrado en las normas aplicables.

Solicita en la conclusión que se anule el fallo impugnado y se dicte el correspondiente de reemplazo que confirme el de primer grado.

Quinto: Que según se desprende del mérito de autos, en lo sustancial, se requirió por el Servicio de Impuestos Internos a la contribuyente Protisa porque en una fiscalización se habrían detectado diferencias en el cálculo de la corrección monetaria por diferencias de tipo de cambio de inversiones en empresas extranjeras, lo que habría afectado la determinación de la renta líquida imponible de los años tributarios 2003, 2004 y 2005. También se habrían determinado remesas de utilidades al extranjero no declaradas como tales en los períodos tributarios 2003 y 2004, todo lo cual originó las liquidaciones impugnadas.

Sexto: Que sobre lo debatido, la sentencia consignó que el denominado CONCEPTO A, de acuerdo a la liquidación reclamada, corresponde a la compra de las acciones que la empresa CMPC Tissue S.A. tenía en la sociedad Tissue Cayman realizada el 27 de noviembre de 2001, cuyo precio se estableció en pesos.

Resuelve el fallo que dicha operación para el contribuyente constituye la adquisición de un activo en el extranjero, que conforme a la regla del artículo 41 de la Ley de la Renta debe ser contabilizado en dólares y corregir su valor en la misma moneda. Para el Servicio, por haberse realizado la operación en Chile y valorizado en pesos, no se habría concretado una remesa de dineros ni cumplido con las reglas exigidas por el

Capítulo XII del Compendio de Normas del Banco Central para entender justificada la inversión y luego su corrección.

Sin embargo, las acciones que la contribuyente Protisa adquirió fueron declaradas conforme a las reglas del Capítulo XII -fojas 156-, sobre inversión extranjera en dólares norteamericanos, por lo que sigue la suerte que la legislación nacional otorga a tales inversiones. Si se explica que está justificada la inversión, entonces, también es procedente el mecanismo de corrección monetaria.

Por ello, conforme al artículo 41 B N° 4 de la Ley de la Renta, las acciones de Tissue Cayman adquiridas y declaradas por la contribuyente conforme a las reglas relativas a una inversión en el extranjero, constituyen un activo en moneda extranjera. Estando justificada la inversión en el extranjero y luego que tales inversiones constituyen activos en moneda extranjera, la depreciación aplicada justifica la forma en que se registró en su contabilidad para los años tributarios en análisis.

En relación al CONCEPTO B, se trata del aumento de capital realizado el 28 de febrero de 2002 a Tissue Cayman, registrado en la contabilidad como “préstamo para aporte de capital a Tissue Cayman” por \$51.061.360.

Como no se habría acreditado el aporte de capital, dice el fallo que la partida no forma parte de la inversión en el extranjero y, en consecuencia, ésta es considerada remesa de utilidades del artículo 58 N° 1 de la Ley de la Renta, sujeta a la retención de impuesto adicional indicado en el artículo 74 N° 4 de la misma normativa.

Razona el fallo que en los documentos aportados consta la remesa al exterior, lo que no está en controversia, pero ellos no son suficientes para acreditar que se trata de un envío de dinero que tenía por objeto cubrir un aumento de capital, en que se requiere de una demostración de voluntad más completa.

En relación a la objeción de la retención aplicada en las liquidaciones, ello no afecta el resultado final por cuanto el impuesto retenido y liquidado se dio en abono del cálculo del impuesto final determinado, según consta en las liquidaciones.

Para el fallo, Protisa, en los hechos, ha realizado actos de establecimiento permanente, por lo que atendiendo a los términos del artículo 58 N° 1 de la Ley de la Renta, sería sujeto pasivo del impuesto adicional, pues actuando en tal calidad, consta la existencia de las remesas, pero no se ha demostrado que correspondan a aumentos de capital.

En lo que concierne al CONCEPTO C, de acuerdo al tenor de las liquidaciones corresponde al valor tributario de compra de participación en sociedades, materializado por escritura de 10 de diciembre de 2002, suscrita en España. La operación fue valorizada en euros, registrándola el contribuyente para efectos de corrección monetaria de las inversiones en dólares americanos, en circunstancias que debía mantenerse el valor en moneda original de la inversión (euros), de conformidad al artículo 41 N° 4 y 9 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Declara la sentencia que existe una inversión en la empresa española Gestum Inversiones Sociales SL, que fue valorizada en euros, sometiéndose a las leyes españolas. Es una compra de participación social por parte de Protisa, donde la escritura refiere que el pago se hizo con anterioridad y que cualquier controversia se somete a la ley española. Por ello, Protisa expresó su voluntad de invertir en España y en la moneda vigente en ese país, por lo que la moneda a considerar para efectos de la inversión es el euro, por lo tanto la corrección monetaria que debe aplicarse es en la moneda euro.

Si durante muchos años se contabilizó la corrección monetaria en dólares debido a que esa era la moneda extranjera que se desembolsó en Chile para materializar la inversión en el exterior, eso no significa que si la inversión actual por efecto del cambio o sustitución en las inversiones desde Argentina a España sea en euro, se mantenga una corrección monetaria que no corresponde.

En cuanto al CONCEPTO D, corresponde al valor de aumentos de capital realizado el 12 y 27 de diciembre de 2002 a través de aporte de acciones de sociedades argentinas valorizadas en euros a la misma sociedad Gestum. Es un hecho indubitado que la reclamante efectuó aumentos de capital de acuerdo a escrituras que suscribió en España a través de acciones valorizadas en euros y que fueron registradas por Protisa en dólares. Si bien la inversión original fue en Argentina, en empresas de ese país, los aumentos de capital de diciembre de 2002 ya no corresponden a una inversión en Argentina sino que en España y en euros. Esto porque con posterioridad a la inversión, Protisa, a través de sus representantes y en uso de la autonomía de la voluntad, cambió la inversión efectuada en principio en Argentina, adquiriendo según escrituras suscritas en España, nuevas acciones y participaciones sociales en el aumento de capital de una sociedad española, sometiéndose a los beneficios y obligaciones de las leyes españolas mediante la aportación no dineraria de las participaciones que tenía en Argentina, no con nuevo desembolso en dólares.

Es decir la reclamante estimó que su inversión debía radicarse en España y así lo hizo, por lo que como cambió el país original de la inversión y los aumentos de capital se efectuaron en España, no en Argentina, según la sentencia impugnada es de toda lógica que la corrección monetaria aplicable a esta nueva inversión deba hacerse en euros, conforme artículo 41 N° 4 de la Ley de la Renta.

Por último, en cuanto al CONCEPTO E, referido a aumentos de capital efectuados el 21 de febrero, el 4 de abril y el 23 de junio de 2003. Como no se acompañó documentación en que conste el aporte de capital, dicho fallo sostiene que la partida no debe considerarse parte de la inversión en el extranjero sino remesas de utilidades, de las indicadas en el artículo 58 N° 1 de la Ley de la Renta, quedando sujetas a la retención de impuesto adicional indicado en el artículo 74 de la mencionada ley.

Séptimo: Que en relación al recurso formalizado en representación de la contribuyente Protisa, respecto de los denominados CONCEPTO B y E, como se anticipó, el primero de ellos, de acuerdo a las liquidaciones reclamadas, trata de una remesa que hizo Protisa a su filial extranjera Tissue Cayman, la que se registró en la contabilidad de la contribuyente como “Préstamo de aporte para capital a Tissue cayman”. El concepto E

en tanto está referido a remesas realizadas en los años 2003 y 2004 por Protisa a su filial en España Gestum Inversiones.

Octavo: Que estas operaciones se verificaron a través del mercado cambiario formal, por intermedio del Banco Bice e informadas al Banco Central, siendo registradas en la contabilidad de Protisa como préstamos para futuros aumentos de capital.

Para el fallo, tal movimiento correspondería a un hecho gravado, cual es remesas de aquellas utilidades indicadas en el artículo 58 N° 1 de la Ley de la Renta, esto es, rentas de fuente chilena obtenidas por las sociedades extranjeras Tissue Cayman y Gestum Inversiones, por negocios y actividades económicas realizadas en Chile, por intermedio de Protisa, la que tendría la calidad de establecimiento permanente de dichas sociedades -considerandos Décimo y Décimo Quinto del fallo-.

Noveno: Que es conveniente tener en cuenta que el artículo 58 N° 1 de la Ley de la Renta grava con impuesto adicional a las personas naturales que no tengan residencia ni domicilio en Chile y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, incluso las que se constituyan con arreglo a las leyes chilenas y fijen su domicilio en Chile, que tengan en Chile cualquiera clase de establecimientos permanentes, tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes, pagarán este impuesto por el total de las rentas atribuibles a estos que remesen al exterior o sean retiradas, con excepción de los intereses a que se refiere el N° 1 del artículo 59.

Décimo: Que para efectos de dar aplicación a la norma indicada respecto de la reclamante Protisa, ésta ha de tener la calidad de agencia o establecimiento permanente de las sociedades Tissue Cayman y Gestum Inversiones, y no tener domicilio ni residencia en Chile.

Sin embargo, no ha sido controvertido en la causa que Protisa cumple estas últimas condiciones. Pero, por otro lado, es el propio Servicio de Impuestos Internos quien ha expresado a través del Departamento Jurídico de la Dirección Regional Metropolitana Centro, en Memo N° 509, el 19 de octubre de 2009, que Protisa no incurre en el hecho gravado del artículo 58 N° 1 de la Ley de la Renta, pues el sujeto pasivo de este impuesto no aplica a sociedades constituidas en Chile.

Undécimo: Que, de este modo, como sostiene el recurso, no concurren todos los elementos establecidos por la ley para el cobro del aludido tributo. No se produce el hecho gravado. El fallo, con infracción de ley, atribuye a la reclamante la calidad de establecimiento permanente de sus filiales en el extranjero, en circunstancias que, como se señaló, es una sociedad válidamente constituida en el país con personalidad jurídica propia. En tales condiciones, Protisa no puede estar obligada a efectuar las retenciones que, respecto de las rentas del artículo 58 N° 1, establece el artículo 74 N° 4 de la Ley de la Renta.

Duodécimo: Que en lo relativo a la inversión en el extranjero radicada, en principio, en acciones pertenecientes a las sociedades argentinas Naschel, CMPC Inversiones de Argentina y La Papelera del Plata, las que fueron aportadas a la sociedad española Gestum Inversiones, asunto que se ha denominado CONCEPTO D en el fallo y

que en sus efectos alcanza al CONCEPTO C, la reclamante corrigió monetariamente de acuerdo con la variación experimentada por el dólar americano, por tratarse de la moneda en que originalmente se efectuó y registró dicha inversión en el Banco Central de Chile; sin embargo, la sentencia consideró que debió hacerse de acuerdo a la variación del euro, por ser la moneda de curso legal en España, donde aquélla quedó radicada.

Décimo tercero: Que no existe duda que en las respectivas escrituras de suscripción y pago del aumento de capital de la sociedad española las acciones que se aportaron en dominio fueron valorizadas en euros, lo que era procedente para efectos de cumplir con la legislación española, pero en cada caso se indicó su equivalencia en dólares americanos.

Décimo cuarto: Que para efectos de realizar la inversión original, no se discute que Protisa desembolsó en Chile dólares americanos, por ello contabilizó la operación según el tipo vigente de cambio del dólar, lo que se ajustó a las instrucciones impartidas por el Servicio de Impuestos Internos.

La inversión original como su posterior radicación en España, fueron operaciones informadas al Banco Central y registradas por éste como remesa en dólares, como se desprende de su Oficio Ordinario N° 1742, de 26 de enero de 2004.

Décimo quinto: Que como se advierte de la lectura del fallo a propósito de estos capítulos, es un hecho asentado que la inversión original fue en Argentina, lo que el contribuyente estaba llamado a demostrar, según consignó el punto 4 del auto de prueba, y luego participa del aumento de capital de la sociedad española Gestum Inversiones a través de la aportación no dineraria de las acciones correspondientes a sus inversiones originales.

Décimo sexto: Que la cuestión jurídica propuesta en el recurso en relación a este capítulo apunta a dilucidar si el contribuyente de autos cumplía o no con las exigencias contenidas en el artículo 26 del Código Tributario, y que en caso afirmativo le permitiría acogerse de buena fe a lo expresado en los oficios y circulares que cita como demostrativas del alcance que debe darse a los artículos 41 B N° 4 y 41 N°4 de la Ley de Impuesto a la Renta.

La disposición del artículo 26 del Código Tributario establece como requisitos para hacer improcedente el cobro de impuestos con efecto retroactivo que el contribuyente se haya ajustado de buena fe a una determinada interpretación de las leyes tributarias sustentada por la Dirección o por las Direcciones Regionales en circulares, dictámenes, informes u otros documentos oficiales destinados a impartir instrucciones a los funcionarios del servicio o a ser conocidos de los contribuyentes en general o de uno o más de éstos en particular.

Sin embargo, en la especie, a pesar del alcance de la norma, ni siquiera se trata de una nueva interpretación para efectos de su irretroactividad, pues no existen otros pronunciamientos distintos de aquellos a los que Protisa se ajustó de buena fe.

Décimo séptimo: Que el artículo 41 B N° 4 de la Ley de la Renta dispone que las inversiones efectuadas en el exterior en acciones, derechos sociales y en agencias o establecimientos permanentes, se considerarán activos en moneda extranjera para los efectos de la corrección monetaria, aplicándose al respecto el N° 4 del artículo 41.

Por su parte, el artículo 41 N° 4 de la Ley de la Renta relativo a la corrección monetaria de activos y pasivos, señala que el valor de los créditos o derechos en moneda extranjera o reajustables existentes a la fecha del balance se ajustará de acuerdo con el valor de cotización de la respectiva moneda o con el reajuste pactado, en su caso.

La norma recién transcrita, aplicable al caso, como se dijo, por la referencia que a ella hace el artículo 41 B N° 4, al referirse a la respectiva moneda extranjera no precisa a cuál se refiere, por lo que el propio Servicio de Impuestos Internos ha aludido a ello aclarando o precisando la norma.

Décimo Octavo: Que para estos efectos, la Circular N° 52 de 1993 estableció que las inversiones en acciones de sociedades extranjeras constituirán un activo para la empresa que las efectúa, actualizándose los montos existentes al término del ejercicio, conforme a la modalidad dispuesta por el artículo 41 N° 4 de la Ley de la Renta, esto es, de acuerdo con el valor de cotización que a dicha fecha tenga la respectiva moneda extranjera de que se trate, en relación a la moneda por la inversión autorizada por el Banco Central, contabilizándose la revalorización practicada con cargo a la cuenta de Activo que refleja la inversión materializada en el exterior y con abono a la cuenta Corrección Monetaria. La inversión efectuada en el exterior, en la fecha de su materialización, la empresa deberá contabilizarla en el país en moneda nacional, utilizando para tales efectos el tipo de cambio observado de la moneda extranjera autorizada por el Banco Central de Chile, vigente en la fecha señalada, publicitado por dicho instituto emisor, conforme a lo establecido en el N° 6 del Capítulo I del Compendio de Normas de Cambios Internacionales, o aquel que el referido Banco establezca en su reemplazo.

Se argumentó por el recurrente, y nada se dijo de contrario, que la anterior es la única circular emitida por el Servicio de Impuestos Internos vigente sobre la materia para efectos de la corrección monetaria de las inversiones en acciones de sociedades extranjeras, determinándose que los contribuyentes deben usar siempre como factor de corrección el tipo de cambio de la moneda extranjera autorizada por el Banco Central de Chile.

El carácter de inversión original en dólares no se pierde por el hecho de suscribir y pagar el aumento de capital en la sociedad española mediante el aporte de las acciones que Protisa tenía en las tres sociedades argentinas, pues es el dólar la moneda que se desembolsó en el país para hacer la inversión original y registró el Banco Central. Es decir, es indiferente que el capital o los aumentos de capital se hayan radicado con posterioridad en España.

Décimo Noveno: Que, en el mismo sentido, el Oficio N° 2277 de abril de 2003, a pesar de referirse a un contribuyente diverso, trata la misma materia que se ha cuestionado, distinguiendo entre la moneda desembolsada en Chile para realizar la inversión y aquella del país donde ésta quedó radicada. Expresó el Servicio que, en

relación a la moneda a utilizar para la revalorización tributaria de las inversiones realizadas en el exterior, conforme a las normas del artículo 41 de la Ley de la Renta, tales inversiones, cualquiera que sea el país extranjero en donde éstas se radiquen, debe corregirse de acuerdo al valor de cotización que tenga la respectiva moneda extranjera al término del ejercicio en el cual se efectuó la inversión, esto es, si la empresa para realizar la inversión tuvo que desembolsar en el país dólares de los E.E.U.U. de Norteamérica u otra moneda extranjera, y ésta se contabilizó en moneda nacional al tipo de cambio vigente de la moneda extranjera respectiva a la fecha de su realización, la mencionada inversión al término del ejercicio debe corregirse de acuerdo a la cotización que tenga dicha moneda extranjera a la fecha antes indicada, sin considerar las fluctuaciones de las monedas extranjeras de los países en los cuales quedó radicada la inversión, situación esta última que sólo tendría efectos para fines financieros pero no tributarios.

Vigésimo: Que, asimismo, el Oficio N° 11 de 2 de enero de 2003, sostiene lo propio, al señalar que las inversiones efectuadas en el exterior en acciones de sociedades anónimas, derechos sociales en sociedades de personas o en agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior, según lo establecido en el artículo 41 B N° 4 de la Ley de la Renta, se contabilizan en Chile por el valor efectivamente invertido en el exterior, según sea la moneda extranjera que se ha desembolsado para efectuar dicha inversión, considerándose para su corrección monetaria al término del ejercicio como un activo en moneda extranjera de aquellos a que se refiere el artículo 41 N° 4 de la Ley de la Renta, tratamiento que es aplicable cualquiera que haya sido la forma en que el inversionista haya adquirido las divisas para efectuar dicha inversión.

Vigésimo primero: Que, por último, el Oficio N° 552, de 6 de marzo de 2007, ratifica lo anterior, sosteniendo que tales partidas se corrigen de acuerdo a la variación de la respectiva moneda extranjera que se desembolsó en el país para materializar la inversión de acuerdo con la cotización que esta tenga al término del ejercicio, según publicación efectuada por el Banco Central de Chile.

Vigésimo segundo: Que, en consecuencia, las inversiones mantenidas en el exterior deben contabilizarse en Chile conforme la moneda extranjera registrada por el Banco Central y/o desembolsada en Chile para efectuarla. La corrección monetaria, por su parte, para efectos tributarios, ha de efectuarse conforme a la variación de esa moneda extranjera.

Tal es lo que prescriben los artículos 41 B N° 4 y 41 N° 4 de la Ley de la Renta, lo cual ha sido ratificado por expresos pronunciamientos del Servicio de Impuestos Internos, a los cuales se ha ajustado Protisa.

Vigésimo tercero: Que, por lo dicho, cabe sostener que la inversión en la sociedad Gestum en España se corresponde con el desembolso en dólares efectuado por Protisa para adquirir las acciones argentinas que fueron aportadas con posterioridad a la indicada sociedad española, sin nuevo desembolso dinerario. De ello se sigue que el fallo infringió el artículo 26 del Código Tributario, en relación a los artículos 41 B N° 4 y 41 N° 4 de la Ley de la Renta, pues apartándose de la ley y de la interpretación administrativa del propio Servicio confirmó las liquidaciones pretendiendo cobrar un impuesto que en relación al Capítulo D, es improcedente.

Vigésimo cuarto: Que por las reflexiones precedentes el recurso de casación en el fondo formalizado en representación de Protisa S.A. será acogido por todos sus capítulos.

Vigésimo quinto: Que en lo concerniente al recurso de casación en el fondo deducido por el Fisco de Chile, relativo al CONCEPTO A, son hechos de la causa que la sociedad CMPC Tissue S.A. realizó una inversión en dólares en una sociedad extranjera y que esa inversión fue traspasada en Chile a Protisa.

Según plantea, como la compraventa de las referidas acciones constitutivas de la inversión se realizó en Chile y que la obligación de pagar el precio de la compraventa se estipuló en pesos, tal inversión debía corregirse monetariamente como si se tratara de una inversión en acciones de sociedades anónimas chilenas.

Vigésimo sexto: Que de acuerdo a lo que disponen los artículos 41 B N° 4 y 41 N° 4 de la Ley de la Renta, dado que se trata de una operación recaída en acciones de una sociedad extranjera, ésta ha de considerarse como activo en moneda extranjera y, por ello debe ser registrada en Chile para efectos de la inversión, como asienta el fundamento Sexto del fallo de alzada, lo cual hizo Protisa en dólares americanos.

Vigésimo séptimo: Que el recurso deducido se enfrenta contra los hechos de la sentencia, pues desconoce que se trate de una inversión extranjera en dólares y, sin embargo, éstos no han sido formalmente impugnados, de manera que sólo con arreglo a ellos ha de decidirse esta impugnación.

Si para la inversión originaria se desembolsaron dólares en el país, lo que es un hecho firme, la corrección monetaria de la inversión de Protisa en el extranjero como inversionista derivativo ha de efectuarse conforme a la variación de la moneda extranjera que se desembolsó en el país. En la especie, CMPC Tissue desembolsó dólares para materializar su inversión en acciones de la sociedad Tissue Cayman. Por ello, aunque la operación con Protisa en Chile se haya realizado en pesos, no altera el hecho que la inversión original se suscribió y pagó en dólares. En tal caso, se trata de una inversión en acciones de una sociedad extranjera, las que, de acuerdo al artículo 41 B N° 4 de la Ley de la Renta, se considerará como activo en moneda extranjera, como declara el fallo, aplicándose para efectos de la corrección monetaria el artículo 41 N° 4 de la misma ley, decisión que no envuelve error de derecho, por lo que el recurso será desestimado.

Y de conformidad, asimismo, con lo que disponen los artículos 764, 765, 785 y 805 del Código de Procedimiento Civil, se declara que:

Se rechaza el recurso de casación en el fondo deducido por don Marcelo Chandía Peña, en representación del Fisco de Chile, en lo principal de la presentación de fojas 723. Se acoge el recurso de casación en el fondo deducido por el abogado don José Miguel Gana Eguiguren, en representación de Inversiones Protisa S.A., en lo principal de fojas 684, contra la sentencia de diez de junio de dos mil catorce, que se lee a fojas 681, la que por consiguiente es nula en la parte recurrida por esta reclamante y se la reemplaza por la que se dicta a continuación, separadamente y sin nueva vista.

Regístrese.

Redacción a cargo del Ministro señor Juica.

Rol N° 23.456-14

Pronunciado por la Segunda Sala integrada por los Ministros Sres. Milton Juica A., Hugo Dolmestch U., Carlos Künsemüller L., Sra. Rosa María Maggi D. y el abogado integrante Sr. Jorge Lagos G. No firma abogado integrante Sr. Lagos, no obstante haber estado en la vista de la causa y acuerdo del fallo, por estar ausente.

Autorizada por el Ministro de Fe de esta Corte Suprema.

En Santiago, a veintiuno de enero de dos mil dieciséis, notifiqué en Secretaría por el Estado Diario la resolución precedente.