

VACILACIONES JUDICIALES E INSEGURIDAD JURÍDICA: COMENTARIO A LA SENTENCIA DE LA CORTE DE APELACIONES DE SANTIAGO SOBRE DOTACIÓN A FUNDACIÓN EXTRANJERA

JUDICIAL VACILLATIONS AND LEGAL UNCERTAINTY: COMMENTARY ON THE SANTIAGO COURT OF APPEALS' RULING ON THE CONTRIBUTION TO A FOREIGN FOUNDATION

Mauricio Ramírez Sepúlveda *

RESUMEN: Se analiza críticamente un fallo de la Corte de Apelaciones de Santiago de 2026 que se aparta de una decisión previa del mismo tribunal dictada en 2024, a la luz de la conveniencia del respeto a los precedentes y de la exigencia de una motivación rigurosa cuando se produce un desvío, para concluir que la deferencia hacia los fallos anteriores resulta necesaria para resguardar la seguridad jurídica y el principio de igualdad, utilizando como insumos la doctrina y fallos judiciales de derecho comparado.

Palabras clave: certeza jurídica, precedentes, motivación judicial, vacilaciones judiciales, deferencia, derecho comparado, principio de igualdad.

ABSTRACT: *This article critically examines a 2026 ruling of the Santiago Court of Appeals that departs from a prior decision issued by the same court in 2024, in light of the desirability of adherence to precedent and the requirement of rigorous reasoning when such a departure occurs. It concludes that deference to prior rulings is necessary to safeguard legal certainty and the principle of equality. The analysis draws on comparative legal doctrine and court decisions as its sources.*

Keywords: *legal certainty, precedent, judicial reasoning, judicial vacillations, deference, comparative law, principle of equality.*

1. INTRODUCCIÓN

Se comenta el fallo de la Corte de Apelaciones de Santiago, en causa rol N° 242-2025 (tributario), de 6 de abril de 2026, debido a que en esta causa se resuelve lo opuesto a lo previamente decidido por ese mismo tribunal de alzada en circunstancias iguales.

* Abogado, Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de Chile. LL.M. International Tax Law, Queen Mary University of London. Advanced Diploma in International Taxation, UK's Chartered Institute of Taxation. Correo electrónico: mauricio.ramirez@ug.uchile.cl. Recibido el 27 de mayo de 2026, aceptado el 15 de abril de 2026.

En dicha sentencia, la undécima sala de la Corte de Apelaciones de Santiago revocó la sentencia del Cuarto Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, resolviendo que la transferencia en el año 2009 a una fundación de interés privado panameña, del dominio de las acciones en una sociedad extranjera, por parte de un contribuyente con domicilio y residencia en Chile, constituía una enajenación susceptible de generar un mayor valor afecto a impuesto a la renta, validando la aplicación de la facultad de tasación del Servicio de Impuestos Internos del artículo 64 del Código Tributario.

Se contrasta con la sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago, en causa rol N° 234-2023, de 6 de abril de 2024, que determinó que los beneficiarios de la misma fundación, al no ser propietarios ni acreedores de ella, no habían efectuado una enajenación representativa de un incremento de patrimonio real.

Se analiza la sentencia desde la perspectiva de la conveniencia del respeto a los precedentes y la necesidad de una motivación rigurosa en caso de desvío, utilizando como insumos la doctrina nacional y el derecho comparado en el que los precedentes no crean reglas generalmente obligatorias, en particular Francia y España, para concluir que la deferencia hacia los fallos anteriores es necesaria incluso en esos sistemas, para resguardar la seguridad jurídica y el principio de igualdad.

2. LOS HECHOS DEL FALLO

El contribuyente, Gabriel Ossandón Valdés, con domicilio y residencia en Chile, tenía acciones en la sociedad extranjera Real State Golden Investments, Inc. (RSGI), constituida en Islas Vírgenes Británicas, la que, a su vez, era socia mayoritaria de una sociedad constituida en Chile, Inversiones Cordillera Ltda.

El 30 de diciembre de 2009 se constituyó en la República de Panamá una fundación de interés privado, cuya razón social era Fundación Educacional BLV, siendo el contribuyente y su cónyuge fundadores y beneficiarios vitalicios. Ese mismo día, la sociedad RSGI emitió acciones nominativas a nombre de la citada fundación.

El reclamante sostuvo haber transferido el dominio de sus acciones en RSGI a la Fundación Educacional BLV.

El Servicio de Impuestos Internos fiscalizó tasando el valor de la operación y cobrando las diferencias de impuesto de primera categoría e impuesto global complementario al contribuyente por el año tributario 2010.

El Cuarto Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana¹ falló a favor del contribuyente, considerando que no existía prueba en autos que diera cuenta de que el reclamante había adquirido las acciones de RSGI ni del costo que dicha adquisición representó para éste; tampoco de que el reclamante haya obtenido derechos o utilidades de la fundación. Asimismo, el tribunal esgrimió que la transferencia de las acciones de RSGI, en la eventualidad de que la haya efectuado el reclamante, podría haber sido calificada como una donación, pues no era efectivo que haya recibido una contraprestación por el hecho de

¹ *Ossandón Valdés, Gabriel Guillermo con SII* (2025). Cuarto Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, 20 de marzo de 2025, RUC N° 16-9-0001508-2, RIT GR - 18 - 00188-2016.

ser beneficiario, al poseer solo una expectativa de recibir un beneficio, no un derecho a éste que pudiera ser calificable de renta devengada.

La Undécima Sala de la Corte de Apelaciones de Santiago² revocó la sentencia del tribunal *a quo* y señaló que la controversia residía en si la transferencia del dominio de las acciones constituía para el derecho tributario chileno una enajenación susceptible de generar un mayor valor afecto a impuesto.

De esta manera, estableció que existía una enajenación, entendida como un “acto de disposición en cuya virtud un bien sale de un patrimonio para ingresar a otro diverso”. Adicionalmente, calificó dicha operación como onerosa, atendida una cláusula del acta constitutiva de la fundación, que indicaba que podían distribuirse ingresos o ganancias a los beneficiarios como se determinara de tiempo en tiempo, no siendo decisivo el hecho de que éstos no fueran propietarios ni acreedores de la fundación.

Por lo anterior, el tribunal *ad quem* estableció la existencia de un mayor valor tributable que correspondía reconocer al contribuyente, en virtud del principio de renta de fuente mundial del artículo 3° de la Ley de Impuesto a la Renta, devengándose el ingreso al momento del traspaso.

Finalmente, le otorga la razón al Servicio de Impuestos Internos en la aplicación de su facultad de tasación del artículo 64 del Código Tributario.

3. LA CONTRADICCIÓN CON UNA SENTENCIA PREVIA DE LA MISMA CORTE

Ahora pasaremos a analizar la sentencia anterior, del mismo tribunal de alzada, en el que esta materia fue resuelta de manera opuesta.

La contribuyente, María Soledad Larraín Troncoso, cónyuge de Gabriel Ossandón Valdés, tenía domicilio y residencia en Chile y era fundadora de Fundación Educacional BLV (la misma de la sentencia de 2026).

El Servicio de Impuestos Internos determinó tasar el valor de la transferencia de las acciones de RSGI a la citada fundación y cobrar los impuestos a la renta asociados, por el año tributario 2010.

El Tercer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana³ falló a favor de la contribuyente. Estableció que no era posible hablar de dotación o acto de destinación patrimonial a una fundación, como lo pretendía la reclamante, por cuanto ésta solo procede al momento de constituirse una fundación, lo que en la especie no habría ocurrido, ya que la transferencia fue posterior. Agregó que la enajenación, supuestamente efectuada por la reclamante, era a título gratuito, configurando una donación, sin que se haya producido un incremento patrimonial en los términos que exige la Ley de Impuesto la Renta.

² Conformada por la ministra Romy Rutherford, el ministro Patricio Martínez, y el ministro suplente, Manuel Rodríguez.

³ *Larraín Troncoso con SII* (2024). Tercer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, 6 de abril de 2024, RUC N° 16-9-0001555-4, RIT N° GR-17-00293-2016.

La Undécima Sala de la Corte de Apelaciones de Santiago⁴ confirmó casi en su totalidad la sentencia del tribunal de primera instancia, eliminando solo la referencia a la inexistencia de un acto de dotación cuando la fundación ya estaba constituida, y determinó que los beneficiarios de la fundación, al no ser propietarios ni acreedores de ella, no habían efectuado una enajenación representativa de un incremento de patrimonio real. Luego, declaró prescrita la acción fiscalizadora por no existir una declaración maliciosamente falsa.

4. COMENTARIO

De manera similar a lo que ocurre con la calificación del acto de constitución de un fideicomiso del derecho anglosajón⁵, coloquialmente llamado *trust* por nuestra legislación tributaria, determinar la naturaleza jurídica, conforme a nuestro derecho, del acto de dotación de una fundación es una tarea jurídica titánica, por lo que decisiones contradictorias en esta materia dan paso a gran inseguridad jurídica.

El profesor Vergara Blanco, en su quinto estudio sobre la consistencia en el contenido de los fallos judiciales, da cuenta de que la justicia en Chile respecto del derecho administrativo sigue siendo zigzagueante, es decir, por regla general, los fallos no sientan jurisprudencia, debido a que constantemente se dictan otros que contradicen resoluciones anteriores⁶.

En materia fiscal, los estudios que se han hecho sobre el concepto del plazo razonable dentro del que debían fallar los tribunales tributarios⁷ dan cuenta del mismo fenómeno denunciado por Vergara Blanco.

Algunos ejemplos de las vacilaciones de los tribunales en materia impositiva son relevantes debido a que motivan cambios en la ley. A modo de ejemplo, ante hechos idénticos, se resolvió de formas contradictorias respecto de las compensaciones a los usuarios de las empresas eléctricas, siendo aceptado ese gasto el 2017, rechazándose la casación presentada por el Servicio de Impuestos Internos⁸, ocurriendo lo mismo el año 2018⁹, tan solo para que el año 2019 se resolviera de manera contradictoria¹⁰. Luego, el año 2020, la Ley N° 21.210 tuvo que agregar un número 14 al artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta con los desembolsos o descuentos en favor de los usuarios.

Si bien, a diferencia de lo que ocurre en el derecho anglosajón, en los países de tradición civil, basada sobre el derecho europeo continental, las sentencias no establecen normas

⁴ Conformada por las ministras subrogantes Lidia Poza y Erika Villegas y por el abogado integrante Óscar Torres.

⁵ BATIZA Y LUJAN (2011) pp. 29-37.

⁶ VERGARA BLANCO (2025) pp. 621-622.

⁷ CATTAN ESPINOSA (2022) pp. 143-164.

⁸ *Sociedad Austral de Electricidad S.A. con SII* (2017). Corte Suprema, 9 de agosto de 2017 (casación en el fondo), rol 18.483-2016.

⁹ *Sociedad Austral de Electricidad S.A. con SII* (2018). Corte Suprema, 16 de octubre de 2018 (casación en el fondo), rol 15.514-2017.

¹⁰ *Sociedad Austral de Electricidad S.A. con SII* (2019). Corte Suprema, 26 de septiembre de 2019 (casación en el fondo), rol 31.777-2017.

generalmente obligatorias, en los países desarrollados se observa que los tribunales tienen una importante deferencia por sus propios fallos, que suelen ser seguidos¹¹.

La exigencia de coherencia en la jurisprudencia no solo legitima al poder judicial¹², sino que también promueve el Estado de derecho, en sus valores de estabilidad, confiabilidad e igualdad¹³. Por otra parte, es un principio esencial de la administración de justicia que los casos similares se decidan de forma similar, siendo la inconsistencia de las decisiones una vulneración de ella¹⁴.

El objetivo, luego, debiera ser “evitar las controversias de interpretación, porque ellas en el fondo multiplican las normas para un mismo caso, en la medida en que producen pluralidad de opiniones sobre la inteligencia de la (teóricamente única) norma controvertida, obstaculizando el conocimiento sobre la regulación del caso, lo cual también es un elemento de inseguridad”¹⁵.

De esta manera, las resoluciones contradictorias, por un lado, al dar paso a una impredecibilidad de las relaciones jurídicas, agravan la inseguridad jurídica, que es trasladada al riesgo de invertir en el país, lo que se traduce en un deterioro de la calidad de vida de los ciudadanos, al tener un efecto dañino sobre la actividad económica¹⁶. Por otro lado, al permitir que, ante los mismos hechos y circunstancias se falle de manera opuesta, queda siempre la duda sobre las motivaciones reales de las decisiones.

Revisaremos este fenómeno en Chile y lo compararemos con una selección de países de tradición civil de derecho continental.

4.1. Sobre la falta de deferencia con los fallos previos

La undécima sala de la Corte de Apelaciones de Santiago al dictar el fallo contra el contribuyente en 2026 no se hizo cargo de lo previamente resuelto por la misma sala en 2024, a pesar de fundarse en los mismos antecedentes fácticos relevantes y sin existir modificación legislativa de las normas aplicables al año tributario considerado.

Si bien, en nuestro derecho, las sentencias judiciales no tienen fuerza obligatoria sino respecto de las causas en que actualmente se pronunciaren¹⁷, se esperaría una mayor atención a lo fallado previamente por los tribunales superiores o incluso por el mismo tribunal.

En el mismo sentido, la doctrina ha señalado que, aunque ningún tribunal “está vinculado a sus fallos anteriores y tampoco lo está a los fallos dictados previamente por los tribunales superiores de justicia, cuando un juez decide apartarse de sus propios precedentes, o de aquellos que se encuentren bien asentados en la práctica judicial de los tribunales superiores,

¹¹ WARD (2007) pp. 168-172. Asimismo, DÍEZ SASTRE (2008) pp. 137, 140 (esta última página sobre España).

¹² DÍEZ SASTRE (2008) p. 138.

¹³ LEWIS (2021) pp. 879-890.

¹⁴ DÍEZ SASTRE (2008) p. 118.

¹⁵ GUZMÁN BRITO (1983) p. 56.

¹⁶ LEE, SCHOENHERR Y STARMANS (2022).

¹⁷ Artículo 3° inciso 2°, del Código Civil chileno.

tendrá que hacer un esfuerzo argumentativo especial al momento de justificar el fallo que se aparte de esos precedentes”¹⁸.

Desafortunadamente, es la falta de dicho esfuerzo argumentativo la que está tan extendida en nuestra práctica judicial que ni nuestra Corte Suprema resulta inmune, pudiendo variar su postura en cuestión de días¹⁹. No sorprende, entonces, que la Corte de Apelaciones de Santiago, en la sentencia comentada, siga idéntico rumbo sin mayor reflexión, obviando aludir al pronunciamiento contrario de la misma sala en 2024, transformando la anhelada certeza jurídica en un espejismo.

Como se ha advertido, dada la vacilante jurisprudencia, para la autoridad tributaria “un revés judicial no es más que una insignificante batalla perdida, por lo que puede afirmar sin inconvenientes en sus interpretaciones que los fallos de los tribunales son obligatorios solamente en aquellos casos en los que se pronuncian, sin transigir en su posición al verse enfrentada a criterios judiciales que le son adversos”²⁰.

En nuestra región, en Colombia, el Tribunal Constitucional ha fallado que, debido a que las autoridades administrativas se encuentran sometidas a la constitución y a la ley, “se encuentran obligadas a acatar el precedente judicial dictado por las altas cortes de la jurisdicción ordinaria, contencioso administrativa y constitucional”²¹, aunque, posteriormente, dicha judicatura estableció que, “en virtud del reconocimiento de su capacidad de disentir de tales decisiones, las autoridades administrativas pueden, razonadamente, apartarse de los precedentes vinculantes que parecerían condicionar sus actuaciones”²². No es difícil constatar la diferencia con el estado actual de la materia en Chile.

La tendencia que se constata en nuestra jurisprudencia nacional se opone a las prácticas de países desarrollados que adscriben al sistema de derecho continental, como veremos a continuación.

¹⁸ SQUELLA NARDUCCI (2011) p. 376.

¹⁹ Véase *Eduardo Gatica Morales con Alejandrina Espinoza Galindo* (2025), Corte Suprema, 9 de abril de 2025 (casación en el fondo), rol N° 18.647-2024, que rechaza la teoría de la posesión inscrita en un caso de “inscripción de papel”, en contraste con la dictada en *Cortés Bravo Mapy con Cárcamo Urbina Carlos (O)* (2025), Corte Suprema, 14 de marzo de 2025 (casación en el fondo), rol N° 252.323-2023. Asimismo, la sentencia de *Topelberg Seguridad Limitada con Corporación Sanatorio Aleman Y Otra (O)* (2025), Corte Suprema, 17 de marzo de 2025 (casación en el fondo), rol N° 251.917-2023, que esgrime que la notificación de la demanda interrumpe civilmente el plazo de prescripción extintiva, que contradice la sentencia de *Pachon Transportes y Servicios Ltda con Minera Pacific West Resources Limitada* (2025), Corte Suprema, 14 de marzo de 2025 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 175.332-2023, que establece que la presentación de la demanda es la que produce tal efecto.

²⁰ VERGARA QUEZADA (2020) p. 46.

²¹ Sentencias de la Corte Constitucional colombiana, en causa C-539 de 2011, de 6 de julio de 2011, y C-634 de 2011, de 24 de agosto de 2011.

²² SANTAELLA QUINTERO (2014) p. 159.

4. LA DEFERENCIA AL PRECEDENTE EN EL DERECHO COMPARADO

Para hacer esta comparación se han elegido sistemas en los que, a diferencia de lo que ocurre en el derecho anglosajón, los fallos de los tribunales superiores de justicia no crean reglas generalmente obligatorias para los tribunales inferiores y para la Administración, de manera de establecer si el estado de la jurisprudencia en Chile es similar a esos países o si, por el contrario, a pesar de no ser obligatorios los precedentes, existe deferencia a ellos, lo que permite a los operadores jurídicos estimar de mejor forma los efectos de sus actos y contratos, elemento básico de la seguridad jurídica.

5. EL RESPETO A LOS PRECEDENTES EN FRANCIA

En Francia, de donde adoptamos el sistema en el que las sentencias no crean reglas generalmente obligatorias, hasta nuestros días se entiende que se requiere uniformidad, por lo que tienen una corte de casación destinada a cumplir esa función, protegiendo uno de los fundamentos del Estado de derecho, a saber, el principio de seguridad jurídica, el cual implica “que los ciudadanos estén en condiciones de determinar, sin que ello les exija esfuerzos insuperables, qué es lo que el derecho aplicable permite y qué es lo que prohíbe”²³.

5.1. Doctrina

En este sentido la doctrina ha señalado que “es posible concebir muchas interpretaciones posibles adoptadas por tribunales diferentes o, incluso, por el mismo tribunal, en lo referente a una misma ley. En ese caso, la certeza en cuanto al conocimiento de la regla y la seguridad en las relaciones sociales serían ilusorias. Y ésta es la razón por la cual un tribunal supremo y único, la corte de casación, tiene a su cargo asegurar la unidad en la interpretación de la ley”²⁴.

Tradicionalmente, como señala Géný, incluso no se reconocía a la jurisprudencia como fuente del derecho. Sin embargo, declaraba este autor que es “indudable que los precedentes judiciales, singularmente cuando forman, en un sentido determinado, una serie constante de decisiones uniformes, constituyendo como un cuerpo, deben disfrutar de una autoridad considerable en el ánimo del intérprete. Quiero decir con esto que no sólo ejercerán sobre éste el ascendiente moral y práctico que recomienda su origen, sino que, además, llevarán a su juicio una fuerza de convicción análoga a la fuerza de razón escrita, que conoció nuestro antiguo derecho”²⁵. Al cumplir este requisito de uniformidad, según explica Géný, la jurisprudencia cumple una función social útil, y “limita la incertidumbre o los caprichos de la razón subjetiva”²⁶.

La idea de que la jurisprudencia no es fuente de derecho ha sido refutada por Waline, ya que, si bien es cierto que el juez no está jurídicamente vinculado por la regla que él mismo ha establecido de la misma manera que lo está por la regla escrita, es decir, tiene libertad, en un nuevo litigio que plantee una cuestión sobre la que ya se ha pronunciado, de resolver en un sentido diferente, en la práctica, “cuando el Consejo de Estado enuncia una regla, es

²³ Consejo de Estado francés (2006) p. 281.

²⁴ LARROUMET (2006) p. 193.

²⁵ GÉNY (2000) p. 387.

²⁶ GÉNY (2000) p. 388.

porque la considera correcta y porque tiene la intención de atenerse a ella en lo sucesivo: el espíritu de continuidad que caracteriza a los grandes cuerpos del Estado y la preocupación por la seguridad jurídica de los particulares imponen al juez esta fidelidad a su propio pensamiento. Sin duda, ello no excluye los cambios jurisprudenciales”²⁷.

Por otro lado, aunque teóricamente el juez no se encuentra atado a los criterios que él mismo ha fijado, tanto la administración como los ciudadanos sí deben acatarlos en la práctica. Ello se debe a que su incumplimiento acarrea las mismas consecuencias que la transgresión de una norma escrita, pudiendo incluso el juez adoptar una postura más exigente cuando la regla vulnerada es de su propia creación, en tanto que está en juego su propia autoridad. Esto genera en los administrados y en los operadores públicos una percepción de obligatoriedad frente a la norma jurisprudencial equivalente a la que produce la norma positiva, precisamente por la equivalencia de las sanciones aplicables. En consecuencia, la regla jurisprudencial reúne todos los elementos propios de una norma jurídica, tanto en su dimensión objetiva —la existencia de una sanción— como en su dimensión subjetiva —la conciencia de deber que experimentan quienes están sujetos a ella—²⁸.

Por otra parte, existe el concepto de *revirement de jurisprudence* o cambio de postura jurisprudencial, el cual “se caracteriza por una ruptura en la jurisprudencia constante, de la cual nacerá una nueva regla jurisprudencial”²⁹. Este cambio tiene efecto retroactivo³⁰.

Estos cambios son inusuales, porque el principio de seguridad jurídica se ve afectado con ellos, al punto que se ha señalado que, no obstante “ser inevitables ante las transformaciones de la sociedad y de la economía contemporáneas, pueden en ocasiones resultar perjudiciales para la seguridad jurídica”³¹. Empero, cuando ocurren, el tribunal usualmente se hace cargo de las sentencias previas que resolvieron en un sentido diverso, como revisaremos.

5.2. Jurisprudencia

La Corte de Casación francesa venía fallando que la prueba obtenida con desconocimiento de la persona o por una maniobra o estratagema, no podía ser admitida en juicio³². No obstante, en una sentencia de 2023, el máximo tribunal estableció³³, en contra de sus precedentes que, aunque una prueba sea desleal (*déloyale*), podía ser admitida, siempre que el juez haga un *test* de proporcionalidad. Justifica el cambio de criterio señalando que su posición previa puede conducir a privar a una de las partes de todo medio para acreditar sus derechos y cita la jurisprudencia de la Corte Europea de Derechos Humanos.

²⁷ WALINE (2016), párrafo N° 340.

²⁸ WALINE (2016) párrafo N° 340.

²⁹ TASCHER (2011) pp. 229.

³⁰ Consejo de Estado francés (2006) pp. 297-298.

³¹ Consejo de Estado francés (2006) p. 298, citando las conclusiones de un grupo de trabajo compuesto por profesionales del derecho y académicos universitarios, presidido por Nicolas Molfessis, profesor de la Universidad Panthéon-Assas (París II).

³² A modo de ejemplo, la sentencia del 7 de enero de 2011, en los roles N° 09-14.316 y 09-14.667, y la sentencia de 10 de noviembre de 2021, en rol N° 20-14.670, todas de la Corte de Casación francesa.

³³ Sentencia de la Corte de Casación francesa, de 22 de diciembre de 2023, en rol N° 20-20.648.

En otro caso, la Corte de Casación francesa resolvió³⁴ dejar de aplicar una disposición de derecho doméstico, para garantizar la protección de una norma de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, accediendo a otorgar al trabajador el derecho a vacaciones aun cuando su contrato de trabajo se encontrare suspendido por un permiso laboral asociado a enfermedad de origen común, es decir, no profesional. En la sentencia, que se pronunció simultáneamente sobre tres causas, se citó la jurisprudencia previa y se argumentó por qué había que apartarse de ella.

No obstante, también existen casos de cambio de criterio sin explicitar el previo ni explicar mayormente el apartamiento del precedente. A modo ilustrativo, una sentencia de 2024 del Consejo de Estado francés³⁵, referente a la fecha en que se debe considerar que un recurso de apelación por vía postal fue interpuesto dentro de plazo ante la jurisdicción administrativa.

6. EL RESPETO A LOS PRECEDENTES EN ESPAÑA

Igual que en el capítulo anterior, comenzaremos por la doctrina para luego revisar la jurisprudencia.

6.1. Doctrina

El Artículo 1º, numeral 6º del Código Civil español prescribe que “la jurisprudencia complementará el ordenamiento jurídico con la doctrina que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del derecho”.

Del requisito de reiteración en la norma anterior se sigue que, “en el ordenamiento jurídico español, se habría optado por el criterio de la serie o línea jurisprudencial para identificar las decisiones judiciales susceptibles de desplegar efectos vinculantes o, al menos relevantes, desde el punto de vista del razonamiento jurídico”³⁶, a pesar de que, excepcionalmente, se ha admitido la creación de jurisprudencia a partir de una sola decisión³⁷.

Sin perjuicio de lo anterior, se ha argumentado que, tras la modificación del recurso de casación contencioso-administrativo de 2015, la suficiencia de una sola sentencia del organismo jurisdiccional competente para establecer jurisprudencia se aviene bien con la filosofía de la nueva regulación³⁸. Con anterioridad a la reforma, la doctrina ya había esgrimido que la exigencia de una sola sentencia conculcaba el principio de igualdad y de seguridad jurídica, al admitirse oscilaciones jurisprudenciales hasta que se fijara un criterio determinado³⁹.

³⁴ Sentencia de la Corte de Casación francesa del 13 de septiembre de 2023, en roles N° 22-17.340, 22-17.341, y 22-17.342.

³⁵ Sentencia del Consejo de Estado francés del 13 de mayo de 2024, rol N° 466541, representando un cambio de criterio respecto de la decisión de la sentencia del mismo tribunal de 27 de marzo de 1991 en rol N° 114854.

³⁶ SANTIAGO IGLESIAS (2021) p. 54.

³⁷ SANTIAGO IGLESIAS (2021) pp. 53-54.

³⁸ SANTIAGO IGLESIAS (2021) p. 56.

³⁹ DÍEZ SASTRE (2008) p. 145.

La doctrina asimismo releva la importancia de que cuando la jurisprudencia ha establecido una determinada interpretación legal, debe ser conservada para proteger la seguridad jurídica, en tanto no se demuestre de forma irrefutable la contradicción de dicha interpretación con el verdadero sentido de la ley⁴⁰.

De ahí la importancia de la publicación de las sentencias, pues “solo de este modo, la parte interesada puede conocer las decisiones judiciales anteriores e invocarlas como precedentes”, lo que además promueve la vinculación al precedente⁴¹. Por el contrario, su falta de publicación “dificulta su invocación sistemática por parte de los particulares y, al mismo tiempo, desalienta la construcción de un modelo jurídico efectivo de ‘vinculación’ al precedente en ese ámbito”⁴². En este punto, Chile está al debe, en razón de que, si bien existe un buscador de jurisprudencia en línea, donde el Poder Judicial debe incluir ciertas sentencias que “ofrezcan un interés jurisprudencial”⁴³, hemos constatado que varias no han sido incluidas, ni siquiera de forma anonimizada⁴⁴.

El adjudicador debe considerar sus propios precedentes, para alterarlos, de ser necesario, “de tal forma que la resolución finalmente dictada no aparezca como fruto de un mero voluntarismo selectivo frente a los casos anteriores resueltos en modo diverso”⁴⁵.

Se ha opinado que “el juez no se vincula a la interpretación jurídica que él u otros jueces hayan llevado a cabo en casos similares, pero sí se vincula al principio de igualdad”, exigiéndose, por ende, una razón para un cambio de criterio⁴⁶. No obstante lo anterior, también se ha apreciado que, en el último tiempo, “la importancia de la ley está en pleno retroceso y proliferan los mecanismos que incrementan la labor creativa de los tribunales”⁴⁷, lo que no es ajeno a nuestra realidad local.

6.2. Jurisprudencia

El Tribunal Constitucional español ha sancionado los cambios de criterio jurisprudencial en la medida que se hayan realizado “de conformidad con las exigencias impuestas por el tribunal, derivadas del respeto al principio de igualdad, es decir, de modo consciente, reflexivo, motivado y con criterios generalizables”⁴⁸.

⁴⁰ DE LA PUEBLA PINILLA (2025) pp. 5-6.

⁴¹ DIEZ SASTRE (2008) p. 150.

⁴² DIEZ SASTRE (2008) p. 150.

⁴³ Acta N° 164-2024, Auto Acordado de la Corte Suprema sobre Acceso a Carpetas Electrónicas Judiciales y Buscador de Jurisprudencia del Poder Judicial, de 5 de agosto de 2024. Previamente, regía el Acta N° 44-2022, de 15 de febrero de 2022, que declaraba confidenciales las carpetas electrónicas de los procedimientos tributarios y aduaneros, lo que impedía la revisión de las sentencias.

⁴⁴ A título ejemplar, las sentencias de la Corte Suprema en las causas roles N° 4.444-2019, N° 6.271-2019, 32.920-2018, todas del 2025, que fueron incluidas en la sección de jurisprudencia judicial del Anuario de Derecho Tributario de la Universidad Diego Portales (2025) pp. 87-93.

⁴⁵ DE LA PUEBLA PINILLA (2025) p. 6.

⁴⁶ DIEZ SASTRE (2008) p. 140.

⁴⁷ GOERLICH (2025).

⁴⁸ Sentencia del Tribunal Constitucional español N° 145/1997, de fecha 15 de septiembre de 1997.

En otro pronunciamiento, señaló que dicho principio prohíbe “el cambio irreflexivo o arbitrario, lo cual equivale a sostener que el cambio es legítimo cuando es razonado, razonable y con vocación de futuro, esto es, destinado a ser mantenido con cierta continuidad con fundamento en razones jurídicas objetivas que excluyan todo significado de resolución *ad personam*, siendo ilegítimo si constituye tan sólo una ruptura ocasional en una línea que se viene manteniendo con normal uniformidad antes de la decisión divergente o se continúa con posterioridad”⁴⁹.

Agregó que “podría parecer poco conforme con el principio de seguridad jurídica el que un mismo tribunal dicte, en fechas muy próximas, separadas en algún caso tan sólo por un día, sentencias claramente contradictorias entre sí, resolviendo en sentido radicalmente opuesto supuestos idénticos, pero ello no es más que consecuencia de la independencia que cada juez o tribunal tiene en el ejercicio de su potestad jurisdiccional, que debe encontrar solución en el marco del ordenamiento legal a través de los remedios procesales y orgánicos que resulten ser necesarios”⁵⁰.

Más recientemente, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo español, en una sentencia de 15 de julio de 2025, se pronunció sobre un caso en que existían dos sentencias de la misma sala y sección, dictadas con una diferencia de ocho meses, que sostuvieron, ante idénticas pruebas, dos conclusiones opuestas: una sostuvo la afectación parcial de un inmueble al desarrollo de una actividad económica objeto de tributación, y la otra, su no afectación parcial. El tribunal estableció que “cuando resulta que, en principio, la resolución que un órgano judicial va a dictar puede ser contradictoria con la ya dictada por el mismo órgano judicial o por otro órgano judicial distinto, el que pronuncia la segunda sentencia debe exponer las razones por las cuales, a pesar de las apariencias, tal contradicción no existe a su juicio, o por qué valora la prueba de una forma diferente”⁵¹. En la especie, el Tribunal Supremo casó la sentencia de la segunda sentencia, por no haber motivado el cambio de valoración de la prueba, aceptando los hechos probados de la primera de las sentencias, y fundamentó su decisión en el respeto al principio de seguridad jurídica y el derecho subjetivo a una tutela jurisdiccional efectiva.

Adicionalmente, el Tribunal Supremo español, en la sentencia del Pleno de la Sala de lo Civil, de 15 de enero de 2008, asentó, contra su jurisprudencia previa⁵² que, en “los supuestos de reclamaciones civiles como consecuencia del incumplimiento de una relación laboral creada por un contrato de trabajo, para deslindar la competencia es decisivo determinar si el daño se imputa a un incumplimiento laboral o bien a una conducta ajena totalmente al contrato de trabajo. En el ilícito laboral el fundamento para imputar la responsabilidad se halla en la infracción de una norma reguladora de esta materia, ya sea estatal, o colectiva. Para delimitar el incumplimiento laboral se debe estudiar, por tanto, si existe la infracción del deber de protección y la calificación de los hechos, en los que se requiere que el empresario actúe como tal. Por ello, para que sea competente la jurisdicción civil, el daño ha

⁴⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional español N° 201/1991, de fecha 28 de octubre de 1991.

⁵⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional español N° 201/1991, de fecha 28 de octubre de 1991.

⁵¹ Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda), N° 976/2025, de 15 de julio de 2025.

⁵² Mayor detalle en DOMÍNGUEZ LUELMO (2023) pp. 182-206.

de deberse a normas distintas de aquellas que regulan el contenido de la relación laboral, puesto que, cuando exista un incumplimiento de dicha relación, deberá declararse la competencia de la jurisdicción social”. Lo relevante es que, a pesar del cambio de criterio, la sala civil cita su jurisprudencia previa y la de la Sala de Conflictos del Tribunal Supremo.

7. CONCLUSIONES

En materia tributaria, se ha advertido el mismo problema denunciado por el profesor Vergara Blanco de las vacilaciones jurisprudenciales por parte de los tribunales superiores de justicia.

Para proteger la seguridad jurídica, uno de los fundamentos del Estado de derecho, es necesario que la jurisprudencia sea uniforme, de forma de que los agentes económicos puedan prever las consecuencias jurídicas de sus decisiones.

Por tanto, se hace indispensable que, si el juez toma la decisión de variar la jurisprudencia previa dictada por él mismo o por los tribunales superiores, la justifique rigurosamente en la sentencia.

En la sentencia comentada, la Corte de Apelaciones de Santiago omitió cualquier alusión al pronunciamiento contrario de la misma en 2024, a pesar de existir coincidencia en los supuestos fácticos relevantes. Tampoco efectuó una fundamentación minuciosa de su decisión, limitándose a argumentar que bastaba la posibilidad de que pudieran distribuirse ingresos a los beneficiarios, siendo irrelevante el hecho de que éstos no fueran propietarios ni acreedores de la fundación.

La existencia de sentencias de este tipo crea el riesgo de que ellas aparezcan como el fruto de un mero capricho selectivo frente a resoluciones previas en sentido contrario. Asimismo, estas oscilaciones pugnan con el principio de igualdad, constitucionalmente garantizado, y deslegitiman al poder judicial.

Tampoco contribuye al fomento de la cultura judicial de vinculación al precedente el hecho de que en Chile, por auto acordado de la Corte Suprema, no todas las sentencias de los tribunales superiores en materia tributaria son de libre acceso al público, lo que dificulta conocer la interpretación de una determinada materia.

En Francia y España se aprecia un respeto importante a los precedentes judiciales y, cuando existe un cambio de jurisprudencia, usualmente se reconoce y se explican las razones para fallar en sentido diverso, al menos a nivel de tribunales superiores. En dichos países, la uniformidad de la jurisprudencia se asocia a los principios de igualdad, de seguridad jurídica y, en España, además al derecho subjetivo a una tutela jurisdiccional efectiva, proscribiéndose el cambio de criterio irreflexivo o arbitrario.

8. BIBLIOGRAFÍA

- Anuario de Derecho Tributario (2025). Jurisprudencia judicial, *Anuario de Derecho Tributario* (Universidad Diego Portales), N° 17, pp. 86-105.
- BATIZA, Rodolfo y LUJAN, Marcial (2011). *El fideicomiso*. Teoría y práctica. 10ª ed., México: Porrúa.
- CATTAN ESPINOSA, Daniel (2022). Ravizza y Servera Ltda. con SII: el derecho a ser juzgado dentro de un plazo razonable; primeras aproximaciones jurisprudenciales en Chile, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción. Vol. 11, pp. 143-164.
- Consejo de Estado francés (2006). *Sécurité juridique et complexité du droit*, Rapport Public, pp. 281-412.
- DE LA PUEBLA PINILLA, Ana (2025). Cambio de criterio judicial y aplicación en el tiempo de la doctrina unificada por la Sala IV del Tribunal Supremo, en *Labos*, Vol. 6, No. 3, pp. 4-21.
- DÍEZ SASTRE, Silvia (2008). *El precedente administrativo: Fundamentos y eficacia vinculante*, Marcial Pons.
- DOMÍNGUEZ LUELMO, Andrés (2023). Los derechos de los ciudadanos ante los cambios de criterio jurisprudencial y su aplicación en el tiempo, en *Revista de Estudios Europeos*, n.º Extraordinario monográfico 2, pp. 182-206.
- GÉNY, Françoise (2000). *Método de interpretación y fuentes en derecho privado positivo*. Granada, Comares, p. 387.
- GUZMÁN BRITO, Alejandro (1983). La seguridad y la certeza jurídicas en perspectiva histórica. *Revista de Estudios Histórico-Jurídicos*, N° 8, pp. 55-69.
- LARROUMET, Christian (2006). *Derecho civil. Introducción al estudio del derecho privado*, Bogotá, Legis, p. 193.
- LEE, Jiwon; SCHOENHERR, David y STARMANS, Jan (2022). The Economics of Legal Uncertainty. European Corporate Governance Institute. *Law Working Paper* No. 669/2022.
- LEWIS, Sebastian (2021). *Precedent and the rule of law*, Oxford Journal of Legal Studies, Vol. N° 41, N° 4, pp. 873-898.
- SANTAELLA QUINTERO, Héctor (2014). La sujeción de la administración a los precedentes jurisprudenciales, en *Contribuciones para el sistema de precedentes jurisprudencial y administrativo*, José Luis Benavides (compilador), Universidad Externado de Colombia, p. 159.

SANTIAGO IGLESIAS, Diana (2021). *La jurisprudencia y su función en el ordenamiento jurídico administrativo*, Marcial Pons, p. 54.

SQUELLA NARDUCCI, Agustín (2011). *Introducción al derecho*, Ed. Jurídica de Chile, p. 376.

TASCHER, Maiwenn (2011). *Les revirements de jurisprudence de la Cour de Cassation*. Thèse pour le doctorat en droit privé, Université de Franche-Comté.

VERGARA BLANCO, Alejandro (2025). El derecho administrativo ante la jurisprudencia de la Corte Suprema, V: Líneas y vacilaciones en veinte temas durante 2022, 2023 y 2024, *Revista de Derecho Administrativo* Núm. 41, 547-653.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2020). La prueba del propósito principal, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción. Vol. 8, pp. 26-65.

WALINE, Jean (2016). *Droit administratif*, 26 ed., Dalloz.

WARD, David A. (2007). Use of Foreign Court Decisions in the Interpretation of Tax Treaties. En Maisto, Guglielmo, *Courts and Tax Treaty Law*. Amsterdam: IBDF, pp. 161-187.

Sentencias nacionales

Sociedad Austral de Electricidad S.A. con SII (2017). Corte Suprema, 9 de agosto de 2017 (casación en el fondo), rol 18.483-2016.

Sociedad Austral de Electricidad S.A. con SII (2018). Corte Suprema, 16 de octubre de 2018 (casación en el fondo), rol 15.514-2017.

Sociedad Austral de Electricidad S.A. con SII (2019). Corte Suprema, 26 de septiembre de 2019 (casación en el fondo), rol 31.777-2017.

Ossandón Valdés, Gabriel Guillermo con SII (2025). Cuarto Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, 20 de marzo de 2025, RUC N° 16-9-0001508-2, RIT GR - 18 - 00188-2016.

Larraín Troncoso con SII (2024). Tercer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, 6 de abril de 2024, RUC N° 16-9-0001555-4, RIT N° GR-17-00293-2016.

Eduardo Gatica Morales con Alejandrina Espinoza Galindo (2025). Corte Suprema, 9 de abril de 2025 (casación en el fondo), rol 18.647-2024.

Cortés Bravo Mapy con Cárcamo Urbina Carlos (O) (2025). Corte Suprema, 14 de marzo de 2025 (casación en el fondo), rol 252.323-2023.

Topelberg Seguridad Limitada con Corporacion Sanatorio Aleman y Otra (O) (2025). Corte Suprema, 17 de marzo de 2025 (casación en el fondo), rol 251.917-2023.

Pachon Transportes y Servicios Ltda con Minera Pacific West Resources Limitada (2025).
Corte Suprema, 14 de marzo de 2025 (casación en la forma y en el fondo), rol 175.332-2023.

Sentencias extranjeras

Sentencia de la Corte Constitucional colombiana, en causa C-539 de 2011, 6 de julio de 2011.

Sentencia de la Corte Constitucional colombiana, en causa C-634 de 2011, 24 de agosto de 2011.

Sentencia de la Corte de Casación francesa, en rol N° 20-20.648, 22 de diciembre de 2023.

Sentencia de la Corte de Casación francesa, en roles N° 09-14.316 y N° 09-14.667, 7 de enero de 2011.

Sentencia de la Corte de Casación francesa, en rol N° 20-14.670, 10 de noviembre de 2021.

Sentencia de la Corte de Casación francesa, en roles N° 22-17.340, 22-17.341 y 22-17.342, 13 de septiembre de 2023.

Sentencia del Consejo de Estado francés, en rol N° 466541, 13 de mayo de 2024.

Sentencia del Consejo de Estado francés, en rol N° 114854, 27 de marzo de 1991.

Sentencia del Tribunal Constitucional español N° 145/1997, 15 de septiembre de 1997.

Sentencia del Tribunal Constitucional español N° 201/1991, 28 de octubre de 1991.

Sentencia del Tribunal Supremo español (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda), N° 976/2025, 15 de julio de 2025.

Textos normativos

Código Tributario.

Ley de Impuesto a la Renta.

Código Civil chileno.

Código Civil español.

Acta N° 164-2024, Auto Acordado de la Corte Suprema sobre Acceso a Carpetas Electrónicas Judiciales y Buscador de Jurisprudencia del Poder Judicial, de 5 de agosto de 2024.

Acta N° 44-2022, Auto Acordado de la Corte Suprema sobre Criterios de Publicidad de Sentencias y Carpetas Electrónicas, de 15 de febrero de 2022.

Otros

GOERLICH, José María (2025). *¿Es posible limitar el alcance en el tiempo de las nuevas interpretaciones judiciales? A propósito del cambio de criterio sobre la audiencia previa al despido*, en *El Foro de Labos* (blog), [en línea]. Recuperado en <<https://www.elforodelabos.es/2025/06/es-posible-limitar-el-alcance-en-el-tiempo-de-las-nuevas-interpretaciones-judiciales-a-proposito-del-cambio-de-criterio-sobre-la-audiencia-previa-al-despido/>>. [2026, 3 de mayo].

9. ANEXO

SENTENCIA N° 1 (2026):

OSSANDÓN VALDÉS, GABRIEL GUILLERMO CON SII

Corte de Apelaciones de Santiago,

C.A. de Santiago

Santiago, seis de abril de dos mil veintiséis.

Vistos:

Se reproduce la sentencia apelada, con excepción del párrafo final del considerando 27°) y de los razonamientos 28°), 29°), 33°), 34°), 36°), 39°), 41°), 42°), 44°) y 46°), que se eliminan.

Y se tiene en su lugar y, además, presente:

Primero: Que, para una adecuada resolución del asunto sometido al conocimiento de esta Corte, conviene tener presente los siguientes hechos y circunstancias que se desprenden del proceso y no han sido controvertidos sustancialmente:

- a) El contribuyente tiene domicilio y residencia en Chile.
- b) En el año comercial 2009 detentaba participación accionaria en la sociedad extranjera “Real State Golden Investments, Inc.”, constituida en 1996 y domiciliada en Islas Vírgenes Británicas, la que, a su turno, es socia mayoritaria de la sociedad chilena “Inversiones Cordillera Limitada”.
- c) El 30 de diciembre de 2009 se constituyó en la República de Panamá una Fundación de Interés Privado denominada “Fundación Educacional BLV”, en la cual el contribuyente y su cónyuge figuran como fundadores y beneficiarios.
- d) El mismo día 30 de diciembre de 2009, la sociedad “Real State Golden Investments, Inc.” emitió acciones nominativas a nombre de la “Fundación Educacional BLV”, dejándose constancia de ello en el registro de acciones.

e) El proceso de fiscalización se inició mediante Citación Nro. 62 de 26 de abril de 2016, notificada al contribuyente, quien evacuó respuesta dentro del plazo ampliado.

f) El 30 de agosto de 2016 se practicaron las Liquidaciones Nros. 265 y 266, por concepto de diferencias de Impuesto a la Renta de Primera Categoría e Impuesto Global Complementario, Año Tributario 2010.

Segundo: Que, en primer término, corresponde abocarse al análisis de la alegada prescripción de las acciones de fiscalización y de cobro.

El artículo 200 del Código Tributario fija, como regla general, un plazo de tres años para revisar impuestos sujetos a declaración.

Excepcionalmente, dicho término se extiende a seis años cuando la declaración no se hubiere presentado o cuando la presentada fuere maliciosamente falsa.

La expresión “maliciosamente falsa” responde a un estándar propio del derecho tributario, que supone un actuar consciente del declarante, esto es, que supo —o no pudo menos que saber— que lo declarado no se ajustaba a la realidad. Se ha precisado, asimismo, que no se identifica con el dolo penal ni exige una condena previa para su constatación, pudiendo establecerse en sede administrativa o jurisdiccional a partir de los antecedentes del proceso, atendida la finalidad estrictamente fiscalizadora de la norma (Corte Suprema rol 4.322-2001, 20 de mayo de 2003; y, Corte Suprema, rol 1.229-2012).

Con todo, por tratarse de una regla excepcional, su aplicación exige un sustento fáctico suficiente, desde que la malicia no se presume y el Servicio de Impuestos Internos debe justificarla con antecedentes concretos que permitan descartar el mero error, el descuido o la negligencia del contribuyente (Corte Suprema, rol 10.635-2014, 7 de enero de 2015; y, Corte Suprema, rol 25.118-2014, 30 de septiembre de 2015).

Tercero: Que, obran en estos autos declaraciones juradas rendidas ante funcionarios del Servicio (Subdirección Jurídica, Departamento Delitos Tributarios) en abril y agosto de 2012, incorporadas como prueba documental, que permiten fijar el contexto y la forma en que se estructuró la transferencia de acciones hacia la Fundación BLV.

Así, el contribuyente, Gabriel Guillermo Antonio Ossandón Valdés, en declaración jurada de 7 de agosto de 2012, al responder quiénes eran los dueños de las acciones de RSGI antes de su entrega a la Fundación, declaró: “[l]as acciones eran de mi señora Marisol y mías.” Y, consultado por la modalidad empleada, señaló: “[e]stas acciones las doté no las aporté, porque al dotar yo no paso a ser dueño de la nueva sociedad en cambio si yo apporto soy dueño de la parte proporcional de lo que se aporta. Lo que yo quería era una fundación para la educación, esa era mi definición, el resto hay que preguntárselo a Marko Jürgensen.”

Por su parte, el abogado Marko Ewald Jürgensen Kronenberg, en declaración jurada de 14 de agosto de 2012, explicó el origen y ejecución de la operación en los siguientes términos: “[a] mediados del 2009 informé a Bernardo Ossandón que en virtud de una modificación

legal se debía reformar los estatutos de Real State Golden Investment Inc. (pasando de acciones al portador a acciones nominativas) y que se debía informar al registro de sociedades de las Islas Vírgenes Británicas quién era el o los propietarios de las acciones de dicha sociedad." Añadió que, constituida la fundación, "[...] se informó que la dueña de las acciones nominativas era la Fundación Educacional BLV, quedando ésta registrada como propietaria el 30.12.2009." En lo pertinente, precisó: "[l]a decisión que la fundación sea la dueña de RSGI fue adoptado por Don Gabriel Ossandón Valdés, doña María Soledad Larraín Troncoso y su familia."; y, respecto del patrimonio de la entidad, declaró: "[e]l único activo que conozco son las acciones de Real State".

En igual sentido, el hijo del contribuyente, Manuel Antonio Ossandón Larraín, en declaración jurada de 11 de abril de 2012, al referirse a la implementación de la reorganización empresarial, sostuvo: "[y]o creo que esta reorganización fue implementada por mi hermano, Bernardo Ossandón Larraín, asesorado por Marko Jürgensen, Rodrigo Ruiz Tagle, Roberto Ossandón Irarrázabal, Ignacio Ossandón Irarrázabal, Gabriel Tolosa y, eventualmente Luis Felipe Hubner, quien es asesor tributario de mi familia".

Y, al explicar el oficio de 26 de noviembre de 2010, expresó: "[e]l objeto era poder demostrar que la reestructuración familiar no fue por un tema tributario, y por el contrario, tenía una serie de contingencias tributarias".

Agregó: "[a] este respecto, debo recordar que en esa fecha, los asesores de Bernardo indicaban que esta operación se había hecho por fines tributarios, y todo estaba conforme a derecho. Incluso su posición estaría respaldada por asesores tributarios como Luis Felipe Hubner." En otra parte de la misma declaración, refiriéndose a los efectos fiscales de operaciones vinculadas a Real State, declaró: "[e]n el caso que no se pague esta deuda, claramente se produce un incremento patrimonial para Real State, según lo que ha sido confirmado por fallos del Servicio de Impuestos Internos y los Tribunales Superiores de Justicia. En este caso, el impuesto que habría que pagar sería la suma de 6.638.670 UF. Según lo que se explica en la presentación del 12 de marzo de 2012 ya mencionada". Y añadió: "[d]ebo hacer presente que el plazo ordinario de prescripción para fiscalizar este impuesto vence en algunos días más, específicamente el día 30 de abril de 2012, y veo con preocupación que pese a todos los requerimientos que ha hecho mi abogado Sergio Contreras Paredes, recién hoy 11 de abril del 2012 se están iniciando las acciones para investigar el no pago de dicho impuesto".

Finalmente, el abogado Roberto Luis Edwards Smith, en declaración jurada de 27 de abril de 2012, sobre un informe encargado con ocasión de esas discusiones, declaró: "[p]osteriormente Manuel encarga un informe tributario, no puedo indicar a quien, pero no es Emilio Soria, para aclarar si esta reorganización era para temas tributarios. La conclusión fue lapidaria y este informe determinó que no se había solucionado ningún problema tributario sino que por el contrario se habían generado una infinidad de contingencias

tributarias. Este informe en la actualidad debe estar en poder de Manuel, pero solo lo único que hace es ratificar los problemas que hoy día está investigando el SII".

Cuarto: Que las declaraciones juradas reseñadas en el considerando anterior no se agotan en describir la mecánica de la reorganización, sino que permiten fijar dos elementos decisivos para la concurrencia de malicia: por una parte, que la transferencia del paquete accionario de RSGI a la Fundación BLV fue una decisión definida por el contribuyente y su familia y ejecutada con asesoría, incluyendo ajustes societarios y registrales destinados a pasar a acciones nominativas y a dejar constancia de la propiedad de la Fundación al 30 de diciembre de 2009; y, por otra, que, al menos desde 2010 y 2012, el propio entorno familiar discutía expresamente los efectos y contingencias tributarias asociadas a dicha reestructuración, al punto de referirse a “fines tributarios”, a “contingencias tributarias”, al “impuesto” que podría derivarse de determinadas operaciones y, además, a plazos de “prescripción” para fiscalizar.

En estas condiciones, la omisión de incorporar en la declaración del Año Tributario 2010 el hecho relevante para la determinación del impuesto —esto es, el resultado tributario derivado de la enajenación del paquete accionario realizada el 30 de diciembre de 2009— no se presenta como un yerro excusable, ni como una simple divergencia interpretativa, sino como una omisión consciente de un antecedente determinante, sostenida, además, por la calificación que el propio contribuyente empleó para describir la operación (“dotación”) como si careciera de consecuencias fiscales.

Así, existiendo una base fáctica suficiente en autos —construida a partir de las declaraciones juradas y de la documentación del registro accionario—, se concluye que la declaración correspondiente al Año Tributario 2010 fue maliciosamente falsa para efectos del artículo 200, inciso 2º, del Código Tributario, sin perjuicio de lo que se razonará más adelante al examinar la naturaleza tributaria de la operación y la determinación del mayor valor.

Quinto: Que, a diferencia de lo razonado por el a quo, el curso de la causa penal iniciada a partir de la querrela criminal presentada por el Servicio en relación a estos mismos hechos, no determina, sin más, si la declaración del contribuyente se califica o no como “maliciosamente falsa” para los efectos del artículo 200 inciso 2º del Código Tributario.

En particular, la comunicación de la decisión de no perseverar prevista en el artículo 248 letra c) del Código Procesal Penal, efectuada en dicha causa, corresponde a una decisión del Ministerio Público, de carácter administrativo y no sujeta a aprobación judicial que, por ende, no importa un pronunciamiento jurisdiccional de fondo —ni sobre la existencia del hecho, ni sobre su calificación, ni sobre responsabilidad— y que, por su naturaleza, carece de efectos de cosa juzgada material. De este modo, no pueden equipararse sus consecuencias —como lo sostuvo en estrados el apoderado del contribuyente— a las de una decisión jurisdiccional de absolución o de sobreseimiento. Tanto es así, que la jurisprudencia penal ha admitido que, a la luz de nuevos antecedentes, el Ministerio Público pueda reiniciar la investigación e,

incluso, vuelva a formalizar al imputado por los mismos hechos, dentro del plazo de prescripción de la acción penal. De todo ello se sigue que la comunicación referida no puede erigirse en impedimento para que, en esta sede, se establezca la concurrencia del elemento subjetivo que exige la norma de prescripción en análisis, a partir de los antecedentes incorporados al procedimiento.

Lo mismo cabe afirmar respecto del rechazo del Juzgado de Garantía a autorizar el forzamiento de la acusación pretendido por el Servicio, de conformidad al artículo 258 del Código Procesal Penal. Pese a que se desconocen las razones específicas que motivaron esa determinación, cualesquiera sean, no pueden proyectarse como un pronunciamiento sobre la configuración de la “declaración maliciosamente falsa” del artículo 200 inciso 2° del Código Tributario, que es una calificación, conviene insistir, de naturaleza tributaria, con finalidad acotada y estándar diverso del penal.

Sexto: Que, todavía más, nuestro ordenamiento separa ambos planos.

La constatación de malicia en el sentido del artículo 200 del Código Tributario, como ya se explicó, es un juicio propio del procedimiento tributario, que se efectúa con el estándar y finalidad de esta sede —ampliar el plazo de fiscalización— y no depende de la existencia, o del resultado, de un proceso penal.

Ello se ve reforzado si se considera que la persecución penal por ilícitos tributarios sancionados con pena privativa de libertad está supeditada a la interposición de una denuncia o querrela del Servicio, interposición que decide discrecionalmente su Director (artículo 162 del Código Tributario); y, además, que incluso existiendo antecedentes para establecer un delito tributario y la responsabilidad penal del contribuyente, puede no haber un pronunciamiento condenatorio debido a decisiones discrecionales del Ministerio Público que escapen al control procesal efectivo del Servicio, como la de no formalizar o de suspender condicionalmente el procedimiento. En ese orden, mal puede condicionarse la operatividad de la regla de prescripción tributaria en examen a la dictación de una sentencia condenatoria.

En otras palabras, podría no haberse presentado denuncia o querrela por el Servicio y ello, en modo alguno, hubiese impedido asentar la malicia en este proceso.

Séptimo: Que, establecido lo anterior, resulta aplicable el plazo extraordinario de seis años del artículo 200 inciso 2° del Código Tributario.

En este marco, el término se contaba, en principio, desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago del impuesto correspondiente al Año Tributario 2010 y, al haber sido notificada la Citación N° 62 con fecha 26 de abril de 2016, el plazo se amplió en tres meses; a ello se sumó el incremento del plazo por la prórroga concedida para responder, de manera que, al 30 de agosto de 2016 —fecha en que las liquidaciones fueron emitidas y notificadas al contribuyente—, la actuación fiscalizadora se encontraba vigente.

Octavo: Que, despejada la prescripción, corresponde examinar la existencia del hecho gravado.

Al respecto, la controversia no reside en la existencia de una fundación de interés privado conforme al derecho panameño, ni en la validez civil del acto celebrado en el extranjero, sino en si la transferencia del dominio de las acciones —cualquiera sea la denominación empleada por los interesados— constituye, para el derecho tributario chileno, una enajenación susceptible de generar un mayor valor afecto a impuesto.

En esta materia, la noción de enajenación, para fines tributarios, no se agota en la compraventa, sino que comprende todo acto de disposición en cuya virtud un bien o derecho sale de un patrimonio para ingresar a otro diverso. En el caso de marras, el registro de accionistas y la emisión de acciones nominativas a favor de la Fundación dan cuenta de un traspaso de dominio, en fecha cierta -30 de diciembre de 2009-, desde la esfera patrimonial de sus anteriores titulares hacia una persona jurídica distinta.

Noveno: Que la sentencia apelada construyó su conclusión contraria sobre premisas que no se avienen con el mérito de la prueba rendida en autos. En particular, sostuvo que el patrimonio inicial de la fundación habría consistido en un aporte en dinero y que no se acreditaría quién transfirió las acciones, insinuando que podrían haber pertenecido a terceros por tratarse, hasta entonces, de acciones al portador.

No obstante, esa hipótesis queda descartada por los propios antecedentes del proceso. En efecto, en el mismo reclamo el contribuyente afirmó que las liquidaciones recaían sobre el acto de dotación de 30 de diciembre de 2009, ocasión en que se constituyó la “Fundación Educacional BLV” y “en cuyo acto fundacional se asignó a la creada fundación, como patrimonio, las acciones de sociedad ‘RSGI’.

A lo anterior se suma que, en las declaraciones juradas incorporadas en autos, el reclamante expresó que “[l]as acciones eran de mi señora Marisol y mías”, y su cónyuge indicó ser dueña, junto con su esposo, de la sociedad RSGI. En la misma línea, el abogado Marko Ewald Jürgensen Kronenberg explicó que, constituida la fundación, “[...] se informó que la dueña de las acciones nominativas era la Fundación Educacional BLV, quedando ésta registrada como propietaria el 30.12.2009”, y añadió que “[e]l único activo que conozco son las acciones de Real State”.

Por último, el “Registro de Acciones de Real State Golden Investment, Inc.” consigna como accionista principal a la Fundación Educacional BLV con 50.000 acciones; y se acompaña, además, el “Certificado N°032” emitido por la sociedad en favor de dicha Fundación con fecha 30 de diciembre de 2009.

En este contexto, la hipótesis de una transferencia por un tercero ajeno carece de todo sustento.

Décimo: Que, establecida la enajenación, la calificación de la operación como gratuita tampoco puede ser compartida.

En primer término, aun cuando se le etiquetó como “dotación”, los propios documentos constitutivos de la Fundación BLV muestran que ésta fue concebida como un patrimonio autónomo destinado a preservar, invertir y administrar capital, contemplando, además, la distribución a sus beneficiarios. En efecto, la cláusula Segunda del Acta Fundacional "Propósitos", dispone que la fundación “[...] se establece con fines educacionales, pudiendo llevar a cabo actividades mercantiles en forma no habitual y con los objetivos de preservar, invertir, administrar y disponer de su capital e ingresos o ganancias resultantes de sus inversiones, y distribuir a sus beneficiarios como se determine de tiempo en tiempo”. A su turno, el Reglamento de 19 de marzo de 2010, en su artículo II Nro. 1 y Nro. 2, prevé que “[t]ienen la calidad de Beneficiarios Vitalicios Fundadores y únicos beneficiarios de la totalidad de los bienes, activos e ingresos de la Fundación, los Fundadores”, y que “[a] partir del fallecimiento de ambos Fundadores, tendrán la calidad de Beneficiarios Vitalicios Principales y únicos beneficiarios de la totalidad de los bienes, activos e ingresos de la Fundación” los hijos de éstos.

Además, tratándose específicamente del principal activo incorporado a la Fundación — las acciones de RSGI—, el mismo Reglamento, en su artículo VIII Nro. 4, prevé que “[a] la muerte de ambos fundadores, el Consejo de la Fundación repartirá dividendos o beneficios de las (sic.) forma que señale el Anexo a este Reglamento, el cual se encontrará debidamente firmado por los fundadores”.

Con todo ello, la transferencia del paquete accionario no supuso un desprendimiento económico real, sino la radicación del patrimonio en una entidad distinta, pero organizada para su conservación y eventual distribución en el ámbito familiar, bajo reglas definidas por los propios fundadores.

En segundo término, la conclusión del tribunal a quo en orden a descartar la onerosidad por la sola circunstancia de que, conforme al Acta Fundacional, “[...] los beneficiarios no son propietarios ni acreedores de la fundación” (considerando 28°) no resulta decisiva. En efecto, esa afirmación se contiene en la cláusula Décimo primera "Beneficiarios" y debe leerse en su contexto, toda vez que en el mismo apartado se indica que “[l]a distribución al beneficiario o beneficiarios, así como el término y cantidad de dicha distribución estará sujeta a las disposiciones de los reglamentos”, y se precisa que, por lo mismo, “[...] ellos serán únicamente capaces de ejercer cualesquiera derechos de acuerdo con los términos de la presente Acta o de aquéllos de los Reglamentos y Ley”. De esta manera, la cláusula no excluye la existencia de beneficios, sino que delimita el estatuto jurídico del beneficiario respecto del patrimonio fundacional, en particular frente a terceros.

Bajo esa comprensión, y atendido que el propio Reglamento identifica a los fundadores como “Beneficiarios Vitalicios Fundadores y únicos beneficiarios de la totalidad de los bienes, activos e ingresos de la Fundación” (artículo II Nro. 1), no resulta correcto concluir

que la operación carecería, por definición, de utilidad económica para el transferente. La contraprestación relevante, para estos efectos, no exige necesariamente un flujo inmediato de caja; basta la utilidad económica que deriva de la estructura creada y de su régimen interno, lo que permite calificar la operación como onerosa para los fines de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Undécimo: Que, en este contexto, la enajenación genera un mayor valor susceptible de ser calificado como renta conforme al artículo 2 Nro. 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, quedando comprendido en el artículo 20 Nro. 5 del mismo texto. Y dado que el contribuyente es domiciliado y residente en Chile, se encuentra sujeto al principio de renta de fuente mundial del artículo 3° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, debiendo reconocer en el país los resultados tributarios de la operación.

Duodécimo: Que, no resulta atendible sostener que la obligación tributaria sólo nacería al momento de una percepción efectiva de dinero. La regla general en la Ley sobre Impuesto a la Renta es que los ingresos se reconocen cuando se devengan o perciben, lo que ocurra primero, y en el caso del mayor valor por enajenación, el devengo se produce al tiempo del traspaso, desde que allí se configura el resultado económico sujeto a imposición.

Décimo tercero: Que, asentada la existencia del hecho gravado, corresponde analizar la legalidad de la tasación.

El artículo 64 inciso 3° del Código Tributario faculta al Servicio a tasar el precio o valor asignado al objeto de una enajenación de una especie mueble, corporal o incorporal, cuando dicho precio o valor sirva de base o sea uno de los elementos para determinar un impuesto, en los casos en que sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza o a los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación.

En este caso, el propio contribuyente consignó a las acciones transferidas un valor de US\$ 10.000 y, además, reconoció como costo de adquisición la suma de US\$ 50.000. Paralelamente, el Servicio determinó, a partir del análisis patrimonial de la sociedad emisora y de los activos subyacentes del grupo económico controlado, que el patrimonio económico de “Real State Golden Investments, Inc.” ascendía a US\$ 880.180.526; en consecuencia, valoró el 50% enajenado en US\$ 440.090.263 y determinó un mayor valor de US\$ 440.040.263. Convertido a moneda nacional con el tipo de cambio utilizado para el cierre del ejercicio, el mayor valor se fijó en \$223.144.417.367.

La desproporción entre el valor declarado (US\$ 10.000) y el valor económico determinado (US\$ 440.090.263) aparece suficiente para calificar al primero como notoriamente inferior a los valores corrientes en una operación de similar naturaleza, satisfaciendo el supuesto habilitante del artículo 64 inciso 3°.

Décimo cuarto: Que, resta pronunciarse sobre la alegación del reclamante relativa a supuestos errores aritméticos en la tasación, respecto de los cuales la sentencia de primer grado no razonó por estimarlo inoficioso.

Al efecto, el contribuyente sostuvo que, al convertir el mayor valor determinado en dólares a moneda nacional, el Servicio habría empleado como tipo de cambio el correspondiente al 31 de diciembre de 2009, por la suma de \$507,1, afirmando que en tal fecha no existiría registro por ser feriado bancario y que el valor aplicable sería el del día 30 de diciembre de 2009 (\$506,43).

Sin embargo, la alegación no puede prosperar. El tipo de cambio empleado corresponde al “dólar observado” publicado el primer día hábil del año siguiente. Ello se explica porque, conforme al Nro. 6 del Capítulo I, del Título I, del Compendio de Normas de Cambios Internacionales, dicho valor se determina en función de las transacciones realizadas por las empresas bancarias en el día hábil bancario anterior. De este modo, para fijar el valor del dólar del último día de un año comercial debe atenderse al publicado para el primer día hábil del año siguiente, que es precisamente el utilizado en las liquidaciones reclamadas.

Décimo quinto: Que, por todo lo expuesto, el reclamo debe ser desestimado íntegramente y, en consecuencia, revocado el fallo en examen.

Décimo sexto: Que habiendo tenido motivo plausible para litigar, no se condenará en costas a la reclamante.

Por estas consideraciones y visto, además, lo dispuesto en el artículo 140 del Código Tributario, se declara que:

I. Se revoca la sentencia definitiva dictada por el Cuarto Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, con fecha veinte de marzo de dos mil veinticinco, en los autos RUC N° 16-9-0001508-2, RIT GR-18-00188-2016, en lo apelado, esto es, en cuanto acogió el reclamo interpuesto en representación de Gabriel Ossandón Valdés en contra de las Liquidaciones Nros. 265 y 266, emitidas el 30 de agosto de 2016, por la Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente del Servicio de Impuestos Internos y, además, declaró la prescripción de las acciones fiscalizadora y de cobro del Servicio de Impuestos Internos respecto de las liquidaciones reclamadas; y, en su lugar, se declara que se rechaza, sin costas, dicho reclamo contra las mencionadas Liquidaciones, así como la declaración de prescripción de las acciones ejercidas por la reclamada.

II. Se confirma en lo demás la mencionada sentencia.

Regístrese y devuélvase.

Redacción del ministro suplente Manuel Rodríguez Vega.

Rol Corte Nro. 242-2025 (Tributario)

Pronunciado por la Undécima Sala de la C.A de Santiago integrada por los Ministros(as) Romy Grace Rutherford P., Patricio Esteban Martínez B. y Ministro Suplente Manuel Esteban Rodríguez V.

SENTENCIA N° 2 (2024):

LARRAÍN TRONCOSO CON SII

Corte de Apelaciones de Santiago, 6-04-2024 (apelación), Rol N° 234-2023.

C.A. de Santiago

Santiago, seis de abril de dos mil veinticuatro.

Vistos:

Se reproduce la sentencia en alzada, pero se elimina en la letra e) del numeral tercero del considerando noveno.

Y se tiene en su lugar y además presente:

1º) Que apela el Servicio de Impuestos Internos de la sentencia que hizo lugar al reclamo presentado por María Soledad Larraín Troncoso, y dejó sin efecto las Liquidaciones Nros. 271 y 272, de 30 de agosto de 2016, practicadas por la XV Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente del Servicio de Impuestos Internos, para el año tributario 2010, por estimar que no existió hecho gravado en la transferencia de las acciones (50%) que ella tenía en la sociedad Real State Golden Investments Inc., constituida el año 1996 y domiciliada en las Islas Vírgenes Británicas, a la Fundación Educacional BLV, y no una dotación de patrimonio; y porque, además, la acción de fiscalización se encontraba prescrita.

La actuación del Servicio tuvo su origen en la Citación Nro. 63, de 26 de abril de 2016, por la cual se solicitó a la contribuyente acreditar el costo de adquisición de las acciones de la sociedad Real State Golden Investments Inc. y el valor asignado a la cesión a título oneroso de esas acciones a la Fundación Educacional BLV; concluyendo que no se había realizado dentro de los márgenes de mercado o valor corriente.

Dado que el valor patrimonial de la sociedad cuya participación se enajenó era superior al costo reconocido del activo transferido, en definitiva el Servicio hizo uso de la facultad del artículo 64 del Código Tributario y tasó las acciones en US\$440.090.263.- Las liquidaciones, en tanto, determinaron una diferencia ascendente a la suma de \$51.631.099.402.-, por concepto de Impuesto Global Complementario y la suma de \$38.162.158.258, por concepto de Impuesto de Primera Categoría, más intereses reajustes y multas.

2º) Que debe dejarse establecido que no ha existido controversia en la titularidad original de las acciones y la oportunidad de su traspaso.

3º) Que en cuanto a la esencia del conflicto, éste implicaba determinar las características de la Fundación Educacional BLV, lo que el tribunal realiza a partir de la escritura de constitución y de su reglamento, constatando que los beneficiarios de la fundación no son propietarios ni acreedores de la misma.

Particularmente la fundadora fiscalizada no se encuentra en dicha entidad, en situación de recibir prestaciones, ya que de hecho los principales efectos respecto de sus descendientes se producirán a la muerte de ella y de su cónyuge.

4º) Que por las razones anteriores, en efecto, no era posible considerar la dotación de patrimonio a la Fundación Educacional BLV de las acciones que la contribuyente poseía en la sociedad Real State Golden Investments Inc. como si de una enajenación se tratara en los términos que la Ley de Impuesto a la Renta exige como base para tributar, esto es, como indicadora de un incremento de patrimonio, real y efectivo, lo que no aconteció en la especie.

5º) Que por ende la extensión del plazo de fiscalización resultaba improcedente por no configurarse los presupuestos fácticos y legales del artículo 200 del Código Tributario.

En consecuencia y visto lo dispuesto en los artículos 140 y siguientes del Código Tributario, se confirma la sentencia de treinta y uno de mayo de dos mil veintitrés, dictada por el Tercer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana en el RIT Nro.GR-17-00293-2016, RUC Nro.16-9-0001555-4.-

Regístrese y devuélvase.

Redactó la ministra (S) señora Lidia Poza Matus.

No firma el Abogado Integrante señor Óscar Torres Zagal, no obstante haber concurrido a la vista y al acuerdo del fallo, por haber cesado en sus funciones como abogado integrante.

Rol Tributario N°234-2023.

Pronunciado por la Undécima Sala de la Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, presidida por la Ministra (S) señora Lidia Poza Matus, e integrada por la Ministra (S) señora Erika Villegas Pavlich y por el Abogado Integrante señor Óscar Torres Zagal.