

WALMART CHILE S.A. CON SII, EL MUTUO DISENSO DE LOS CONTRATOS CUMPLIDOS

WALMART CHILE S.A. WITH SII, THE MUTUAL DISSENT OF COMPLETED CONTRACTS

Octavio Aguayo Gajardo*

RESUMEN: Breves comentarios a una sentencia de la Corte Suprema de Chile, de 29 de noviembre de 2019, en la que se acoge, para una materia tributaria, la tesis que sostiene que los contratos cumplidos pueden ser dejados sin efecto por las partes, explicando brevemente el sustento doctrinario y legal de esa posición.

PALABRAS CLAVES: resciliación, contratos cumplidos, mutuo disenso.

ABSTRACT: Comments on a ruling of the Chilean Supreme Court in which the thesis that the fulfilled contracts can be left without effect by the parties is accepted, briefly explaining the doctrinal and legal support of that position.

KEYWORDS: resciliación, fulfilled contracts, mutual dissent.

1. INTRODUCCIÓN

Existen en doctrina dos posiciones que tratan de resolver el problema que se plantea ante la posibilidad de resciliar contratos en los cuales todas las obligaciones se han cumplido.

La primera de ellas se inclina en contra de dicha posibilidad, afirmando que, en ese caso, lo que hacen las partes es celebrar un nuevo contrato, pero cambiando esta vez a la posición contractual contraria a la que tenían en el acuerdo anterior.

La segunda posición, en cambio, afirma que las normas del Código Civil permiten resciliar los acuerdos cumplidos; por lo mismo, el Código Civil emplea la terminología propia de la nulidad al regular esta materia.

* Abogado de Tax & Legal, KPMG Auditores Consultores SpA y Coordinador Ejecutivo del Magíster en Derecho con mención en Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile. Correo electrónico oaguayo@kpmg.com. Recibido el 22 de julio de 2020, aceptado el 31 de julio de 2020.

El Servicio de Impuestos Internos se ha apoyado frecuentemente en la primera posición, afirmando, por ejemplo, en el caso de enajenaciones, que potencialmente existirían dos transferencias de dominio afectas a impuestos, con el efecto de hacer tributar dos veces a las partes.

El fallo comentado de nuestra Corte Suprema, como veremos, adopta en cambio la primera de esas posiciones¹.

Es por ello que, a continuación, se hará una referencia breve a los aspectos generales de la resciliación, junto con la posición de la administración fiscal, para contrarrestarla con las normas tributarias que reconocen los efectos de la resciliación, terminando con un comentario a la sentencia de la Corte Suprema.

2. ASPECTOS GENERALES DE LA RESCILIACIÓN

El profesor David Stitchkin enseñaba en sus clases que no pueden emplearse de manera indiferente los términos resciliación, resolución y rescisión, porque el primer término da cuenta del acuerdo de las partes que celebraron un acto perfecto y válido de, posteriormente, dejarlo sin efecto; mientras que la segunda palabra da cuenta del cumplimiento de una condición, expresa o tácita, que deja sin efecto un acto válido; y el tercer término supone la existencia de un acto viciado².

El inciso primero del artículo 1567 del Código Civil contempla la convención en la cual las partes interesadas en un contrato acuerdan extinguir una obligación, mediante su consentimiento en darla por nula, la cual es llamada mutuo disenso o resciliación.

La denominación proviene de la llamada “*résiliacion*” institución del derecho francés que se refiere a la resolución de un contrato sin efectos retroactivos que ocurría en los de tracto sucesivo, como el arrendamiento o el de trabajo, en los cuales no era posible aplicar la retroactividad a las prestaciones ya realizadas.

En cambio, la jurisprudencia de nuestros tribunales superiores de justicia, por su parte, han resuelto que la resciliación puede tener efecto retroactivo, siempre que no infrinjan prohibiciones legales o derechos de terceros³.

¹ *WalMart Chile S.A. con SII* (2019): Corte Suprema, 29 de noviembre de 2019 (casación en el fondo), rol N° 30.175-2017.

² STITCHKIN BRANOVER, David (1948): *Derecho civil* (Santiago, Editorial Universitaria) Tomo II, p. 151.

³ FIGUEROA YÁÑEZ, Gonzalo (1997): *Repertorio de legislación y jurisprudencia chilenas. Código Civil y leyes complementarias* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) Tomo VI, p. 12.

El único requisito que contempla el mencionado artículo para que proceda el mutuo disenso es que los interesados sean capaces de disponer libremente de lo suyo. Mientras que el artículo 413 del Código Orgánico de Tribunales contempla expresamente la procedencia del mutuo disenso en los contratos de sociedades al disponer que, entre otras, las escrituras de resciliación de sociedades deben ser extendidas por los notarios sobre la base de minutas preparadas por abogados.

3. LA RESCILIACIÓN DE CONTRATOS EN LOS CUALES LAS OBLIGACIONES ESTÁN CUMPLIDAS

Al respecto, existen dos teorías, la primera afirma que no se pueden resciliar contratos en los cuales todas las obligaciones se ha cumplido, por lo que ese acuerdo se calificaría como el mismo contrato, pero con las partes ocupando la posición contraria a la asumida en el acuerdo anterior. La segunda teoría, que ha sido seguida por nuestros tribunales, afirma que no existen impedimentos para resciliar contratos en los cuales todas las obligaciones se han cumplido.

La doctrina que apoya la primera teoría ha señalado que la “razón es obvia, porque el art. 1567 dispone que la obligación puede extinguirse por la convención de las partes, y sólo puede extinguirse aquello que aún existe”⁴. También se ha dicho que parece innecesario “advertir que las obligaciones o los contratos que se dejan sin efecto por el mutuo disenso son los que todavía no se han ejecutado, los que aún existen”⁵.

Entonces, conforme a esta primera teoría, si se busca resciliar una compraventa de un bien mueble, en la cual se ha entregado la cosa y pagado el precio, el acuerdo de voluntades que “devuelve” la cosa y el precio, sería una nueva compraventa en la cual las partes tienen el rol opuesto al que tuvieron en el contrato anterior.

En cambio, la doctrina que apoya la segunda teoría, que fue seguida en la sentencia comentada por nuestros tribunales de justicia, sostiene que se pueden resciliar tanto obligaciones pendientes como obligaciones cumplidas. En el primer caso, la obligación se extingue por el acuerdo de las partes, mientras que en el segundo la resciliación opera con efecto retroactivo. A esta conclusión se llega al constatar que la intención del legislador fue asimilar la resciliación a la nulidad, lo que queda en evidencia en la expresión del artículo

⁴ ABELIUK MANASEVICH, René (2008): *Las obligaciones* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) p. 1159.

⁵ ALESSANDRI, Arturo; SOMARRIVA, Manuel; VODANOVIC, Antonio (2001): *Tratado de las obligaciones. De las obligaciones en general y sus diversas clases* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) p. 313.

1567 del Código Civil, que dispone que las partes “consientan en darla por nula” la obligación⁶.

También recuerda la doctrina que apoya esta tesis que el artículo 1545 del Código Civil se refiere de manera expresa a la invalidación consensual al establecer que todo “contrato legalmente celebrado es una ley para los contratantes y no puede invalidarse sino por su consentimiento mutuo o por causas legales”⁷.

4. OPINIÓN DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS SOBRE LA RESCILIACIÓN

La administración tributaria ha sostenido que la resciliación solo puede tener efectos respecto de prestaciones que no se han realizado, ante la imposibilidad de dejar las mismas sin efecto, por ejemplo, ignorando el goce que tuvo el arrendatario cuando las partes dan por nulo el arrendamiento conforme al artículo 1567 del Código Civil, por lo que entiende que la resciliación solo afecta los derechos y obligaciones pendientes⁸.

En el mismo sentido, el Servicio de Impuestos Internos ha indicado que, si bien se podía resciliar la obligación pendiente de pagar el precio, la adquisición de un bien raíz se había producido cuando el inmueble respectivo fue inscrito a nombre del nuevo adquirente, por lo que era improcedente obviar los efectos de esa convención, estimando la administración tributaria que no podrá desconocerse la existencia de la enajenación del bien raíz para los efectos tributarios, agregando que, por el contrario, si el inmueble no hubiese sido inscrito a nombre de la empresa adquirente, jurídicamente no se habría producido la transferencia del dominio, debiendo entenderse que no ha existido la enajenación del mismo⁹.

Como es posible apreciar, el Servicio de Impuestos Internos apoya la teoría que sostiene que debe existir al menos una obligación pendiente para que se pueda resciliar un contrato.

⁶ RODRÍGUEZ GREZ, Pablo (2006): *Extinción convencional de las obligaciones* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) Vol. 1, p. 114.

⁷ NAUDON DELL' ORO, María José (1998): “La resciliación en los contratos cumplidos”, *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 25, N° 4, p. 905.

⁸ Oficio N° 3.284, de 2009.

⁹ Oficio N° 3.516, de 1999.

5. NORMAS TRIBUTARIAS QUE DE MANERA IMPLÍCITA RECONOCEN EL EFECTO RETROACTIVO DE LA RESCILIACIÓN

La doctrina ha destacado que el N° 1 del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, cuando se refiere a la devolución de bienes, necesariamente comprende uno de los títulos que la justifican como es el caso de la resciliación¹⁰.

Lo mismo ha sido afirmado por nuestros tribunales superiores de justicia, que han señalado que “el acto jurídico «resciliación», no resulta extraño a la legislación tributaria y en ocasiones se le considera expresamente válido, produciendo consecuencias de naturaleza tributaria”¹¹, agregando que “sin perjuicio de los plazos que contienen las disposiciones, el artículo 21 del Decreto Ley N° 825, Impuestos a las Ventas y Servicios, se refiere a la institución cuando menciona los «servicios resciliados por los contratantes», lo mismo hace el artículo 70, cuando se refiere a «que una venta quede sin efecto por resolución, resciliación, nulidad u otra causa,. . .»”¹².

Por ello resolvieron que incluso “esta legislación especialísima, contempla esta institución y la utiliza con la misma conceptualización que se ha empleado precedentemente en este fallo, esto es, estimando que produce el efecto jurídico de retrotraer las cosas al estado que tenían con anterioridad al contrato, liberándose las partes según su voluntad de las prestaciones mutuas y de los derechos y obligaciones inherentes al contrato mismo y, con mayor razón los terceros, de una u otra manera involucrados en el contrato, como podría estimarse al Servicio, en el caso de autos”¹³.

Por su parte, la Corte Suprema ha dictaminado en materias voluntarias que “se yerra por los sentenciadores al señalar que el contrato al haber surtido efectos no puede ser resciliado estableciendo un requisito que no señala el Código Civil y que contraviene un elemento fundamental en derecho privado como es la autonomía de la voluntad recogida en el artículo 1545 del mismo cuerpo legal”¹⁴.

¹⁰ VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2014): *Norma antilusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias* (Santiago, Libromar) p. 107.

¹¹ *Cecil Gibson Navarro con SII* (2009): Corte de Apelaciones de Santiago, 31 de agosto de 2009 (apelación), rol N° 1.325-2006, considerando decimo.

¹² *Cecil Gibson Navarro con SII* (2009): Corte de Apelaciones de Santiago, 31 de agosto de 2009 (apelación), rol N° 1.325-2006, considerando décimo.

¹³ *Cecil Gibson Navarro con SII* (2009): Corte de Apelaciones de Santiago, 31 de agosto de 2009 (apelación), rol N° 1.325-2006, considerando décimo.

¹⁴ *Sonia Podlech García* (2011): Corte Suprema, 4 de noviembre de 2011 (casación en el fondo), rol 9.423, de 2009.

6. COMENTARIO

En los hechos base del fallo de casación de fecha 29 de noviembre de 2019, una empresa realizó una donación a una universidad, creyendo que cumplía con todos los requisitos previstos en la ley para poder aprovechar como gasto el monto donado¹⁵.

Al constatar que había cometido un error respecto de la apreciación de los requisitos tributarios, la donante y la donataria resciliaron el contrato durante el mismo período anual en el que fue hecha la donación.

Al momento de declarar sus impuestos, consideró que el acto no produjo efectos fiscales, debido a que fue considerado nulo por las partes. El Servicio de Impuestos Internos, en cambio, consideró que procedía cobrar el impuesto único previsto en el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta sobre lo que calificó como un gasto rechazado por donación en exceso, considerando inoponibles los efectos de la resciliación.

El contribuyente reclamó de la liquidación ante el antiguo tribunal tributario Dirección Regional del SII, quien confirmó lo expuesto en la liquidación de impuestos. El tribunal de alzada confirmó la posición del Servicio de Impuestos Internos.

La Corte Suprema, por el contrario, concluyó que no existían dudas que el contribuyente quiso realizar una donación, y que la misma fue resciliada durante el mismo año en que se efectuó y, por lo mismo, quedó sin efecto antes que se determinara el hecho gravado del impuesto anual¹⁶.

Con ello, la resciliación acordada anula el efecto fiscal durante el mismo período, motivo por el que el máximo tribunal concluye que no se produce ningún perjuicio para el interés fiscal, por lo que la posición de la administración carece de sustento, y el reclamo debe ser aceptado.

7. CONCLUSIÓN

A modo de conclusión, es posible indicar que nuestros tribunales superiores de justicia han apoyado la tesis que sostiene que los contratos cumplidos pueden ser resciliados, posición que consideramos correcta, por ser la que mejor se ajusta a derecho.

¹⁵ En especial, véase en la sentencia las referencias a la Ley N° 19.885.

¹⁶ Para más información, véase el voto de minoría de los señores ministros Dahm y Valderrama, transcritos en el Anexo.

Ello, debido a que el Código Civil emplea en esta materia términos propios de la nulidad, lo cual es una muestra que el propósito del legislador fue permitir que las obligaciones cumplidas pudieran ser resciliadas con efectos retroactivos.

Adicionalmente, las propias leyes fiscales reconocen que, ante la devolución de un bien y la restitución del precio, procede emitir los documentos tributarios que dan cuenta de la nulidad del efecto fiscal de la operación, por lo que la postura contraria a resciliación de los contratos cumplidos no parece ser la correcta, más aún cuando si ello así fuera, la ley fiscal jamás habría ordenado la posibilidad que se emitieran tales documentos.

8. BIBLIOGRAFÍA

ABELIUK MANASEVICH, René (2008): *Las obligaciones* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

ALESSANDRI, Arturo; SOMARRIVA, Manuel; VODANOVIC, Antonio (2001): *Tratado de las obligaciones. De las obligaciones en general y sus diversas clases* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

FIGUEROA YÁÑEZ, Gonzalo (1997): *Repertorio de legislación y jurisprudencia chilenas. Código Civil y leyes complementarias* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

NAUDON DELL' ORO, María José (1998): "La resciliación en los contratos cumplidos", *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 25, N° 4, pp. 897-913.

RODRÍGUEZ GREZ, Pablo (2006): *Extinción convencional de las obligaciones* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

STITCHKIN BRANOVER, David (1948): *Derecho civil* (Santiago, Editorial Universitaria), tomo II, p. 151.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2014): *Norma antilusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias* (Santiago, Libromar).

Sentencias

WalMart Chile S.A. con SII (2019): Corte Suprema, 29 de noviembre de 2019 (casación en el fondo), rol N° 30175-2017.

Cecil Gibson Navarro con SII (2009): Corte de Apelaciones de Santiago, 31 de agosto de 2009 (apelación), rol N° 1325-2006.

Sonia Podlech García (2011): Corte Suprema, 4 de noviembre de 2011 (casación en el fondo), rol N° 9423, de 2009.

Instrucciones administrativas

Oficio N° 3.516, de 1999.

Oficio N° 3.284, de 2009.

9. ANEXO. TEXTO DE LA SENTENCIA COMENTADA

Santiago, veintinueve de noviembre de dos mil diecinueve

VISTOS:

En los antecedentes de esta Corte Suprema rol N° 30175 17, el contribuyente WalMart Chile S.A., dedujo en lo principal de fojas 195, recurso de casación en el fondo en contra de la sentencia de segunda instancia, dictada por la Corte de Apelaciones de Santiago, con fecha once de abril de dos mil diecisiete, escrita a fojas 193, que revoca el fallo de primer grado, solo en cuanto se deja sin efecto los intereses moratorios que establece el artículo 53 del Código Tributario, entre la fecha en que se presentó el reclamo y la que lo tuvo por definitivamente interpuesto; y lo confirma en la demás, esto es, que se rechaza el reclamo interpuesto por la Sociedad Distribución y Servicio D S S.A., actualmente WalMart Chile S.A., en contra de la Liquidación N° 19, emitida con fecha once de abril de 2005, por el Departamento de Fiscalización Grandes Empresas Internacionales de la Dirección Grandes Contribuyentes, del Servicio de Impuestos Internos, por concepto de diferencia de Impuesto Único de Primera Categoría, según el artículo 21, inciso tercero de la Ley del Impuesto a la Renta, por el monto de \$ 84.114.550.

Se ordenó traer los autos en relación, tal como se lee a fs. 224.

CONSIDERANDO:

Primero: Que el primer capítulo del recurso denuncia la errada interpretación y falsa aplicación del artículo 21, incisos primero y tercero, en relación a los artículos 31 y 33 número uno letra G) de la Ley sobre Impuesto a la Renta, al haber determinado una diferencia de impuesto único del 35%, a un desembolso que resultaba expresamente excluido del citado artículo 21.

Explica que con fecha dos de noviembre de 2004, la Dirección Grandes Contribuyentes del Servicio de Impuestos Internos, efectuó la notificación N° 108.704/G4 a la contribuyente Sociedad Distribución y Servicio DS S.A., actualmente WalMart Chile S.A., requiriéndole antecedentes que respaldaran el crédito por donaciones utilizado en los años tributarios 2002, 2003 y 2004, a lo cual la reclamante dio oportuna respuesta y acompañó los antecedentes solicitados.

Acto seguido, con fecha 31 de diciembre de 2004, el Servicio emitió la citación N° 66, con objeto de que la contribuyente rectificara, aclarara, ampliara o confirmara su declaración Formulario 22 de Impuestos Anuales a La Renta correspondiente al año tributario 2004, la cual también fue respondida por la contribuyente. No obstante, lo anterior, el 14 de abril de 2005, se notificó a la contribuyente la Liquidación N° 19, por la cual el Servicio aplicó el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, gravando con un 35% el desembolso correspondiente a una donación efectuada con fines educacionales durante el año calendario 2003, la que antes del 31 de diciembre de 2003 y de la determinación de la base imponible de los Impuestos Anuales a la Renta, había sido dejada sin efecto.

Detalla que con fecha 12 de septiembre de 2003, la contribuyente como parte del grupo empresarial Sociedad Distribución y Servicio DS S.A., actualmente WalMart Chile S.A.,

efectuó a la Universidad Adolfo Ibáñez una donación por el monto de \$ 240.327.287. Contablemente, las contrapartidas fueron registradas inicialmente un 50% a la cuenta crédito por donaciones y un 50% como gasto en la cuenta otros ingresos operacionales. Sin embargo, con fecha 31 de diciembre de 2003, la contribuyente se percató de su error al entregar una suma que excedía los límites presupuestarios destinados a tal fin. Producto de lo anterior, se comunicó con la Universidad Adolfo Ibáñez para informarles lo anterior y recuperar la suma entregada, a lo cual ésta accedió, rescindiendo la errónea entrega y reversando las anotaciones de crédito por donaciones y de otros ingresos operacionales, generando en su lugar una cuenta por cobrar. Asimismo, dicho error se le informó al Ministerio de Educación quien mediante resolución EX número 6207 del 26 de abril de 2004, declaró que la donación quedaba sin efecto.

Posteriormente, durante el mes de enero del ejercicio 2004, la Universidad Adolfo Ibáñez procedió a devolver el monto recibido, cancelándose el activo cuenta por cobrar e incrementándose el activo caja en los mismos \$ 240.327.287.

Afirma que es un error considerar aplicable el inciso tercero del artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta como lo resolvió el fallo impugnado pues el desembolso sobre el cual el Servicio aplicó el impuesto multa del 35% tuvo al término del ejercicio comercial 2003, como contrapartida un activo de valor equivalente cuenta por cobrar que después fue solucionada por la Universidad Adolfo Ibáñez, por lo que en ningún caso la donación constituye una partida que disminuya la renta líquida del contribuyente. Así las cosas, al no ser una partida de las correspondientes al N° 1 del artículo 33 de la citada Ley, carece de la calidad objetiva establecida en el artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta para ser un gasto rechazado. Concluye, que al no haber sufrido la contribuyente un detrimento patrimonial, resulta injustificado que se le aplique dicho gravamen.

A continuación, denuncia como yerro jurídico la falta de aplicación del artículo 16 del Código Tributario, en relación también con los artículos 31 y 33 N° 1 letra G) de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Indica que el artículo 21 de la mencionada Ley, establece que las partidas afectas a dicho tributo deben considerarse “como retiradas de la empresa, al término del ejercicio”, fecha en la cual se debe efectuar la determinación de la base imponible. En consecuencia, corresponde otorgarle al desembolso cuestionado el tratamiento previsto en el artículo 16 del Código Tributario, pues aquel no disminuyó la renta imponible del contribuyente en el periodo tributario 2004 y por ello no corresponde aplicarle la tributación establecida en el artículo 21 inciso tercero de la Ley de Impuesto a la Renta.

Señala que estos errores de derecho tuvieron influencia sustancial en lo dispositivo del fallo, ya que de no haber incurrido en ellos se habría concluido que la contribuyente no estaba afecta al impuesto único y se habría revocado la decisión de primer grado. Finaliza, pidiendo se invalide la sentencia recurrida y se dicte otra de reemplazo, que revoque la de primer grado, acoja el reclamo impetrado y deje sin efecto la Liquidación N° 19, emitida con fecha once de abril de 2005, con costas.

Segundo: Que, en lo que interesa al recurso, la sentencia de primera instancia, que la de segunda hizo suya, estableció en su basamento octavo, que la controversia de estos

antecedentes radica en dilucidar si la contribuyente incurrió o no en un error al efectuar la operación de donación y si ésta produce efectos tributarios.

Para ello en el considerando undécimo señaló que “la voluntad real del contribuyente es coincidente con la que se exteriorizó a través de la donación y su respectivo comprobante contable número 1900.052.156 de fecha 12 de septiembre de 2003”, motivo por el cual afirmó “que la reclamante no incurrió en un error contable, si no en una desacertada decisión económica derivada de una falta de previsión de los efectos tributarios que produciría su actuación”.

Acto seguido indicó que “la donación efectuada por la reclamante creó una nueva realidad, un nuevo estatus jurídico, que implicó un desplazamiento de bienes de un patrimonio a otro, situación que no puede ser desconocida por terceros ni por las propias partes que participaron en el”. Consecuentemente con lo anterior, afirmó que “aún en el evento que se estimara que, operado una resignación entre donante y donatario, ésta no produce efectos respecto de terceros que funde sus derechos en actos previos al nuevo acuerdo de voluntades, entre los cuales, se encuentra el Servicio de Impuestos Internos”.

Finalmente concluye que “dicho desembolso no constituía un gasto necesario para producir renta, dado que excedió el límite absoluto general de la Ley N° 19.885, para el año tributario 2004, por lo que independientemente de su registro o contabilización, por dicho desembolso el contribuyente queda afecto al impuesto del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en relación a los artículos 31 N° 7 y 33 N° 1 letra G del mismo cuerpo legal”.

Tercero: Que, en forma previa a resolver la cuestión debatida, cabe tener presente que son hechos establecidos que:

1° El doce de septiembre de 2003, la contribuyente como parte del grupo empresarial Sociedad Distribución y Servicio DS S.A., actualmente WalMart Chile S.A., entregó a la Universidad Adolfo Ibáñez a título de donación el monto de \$ 240.327.287.

2° Que aquella operación fue inicialmente registrada en un 50% a la cuenta crédito por donaciones y en un 50% como gasto a la cuenta otros ingresos operacionales.

3° Que, el 31 de diciembre de 2003, la contribuyente se percató que dicho monto excedía los límites presupuestarios destinados a tal fin.

4° La Universidad Adolfo Ibáñez rescindió la entrega y reversó las anotaciones de crédito por donaciones y de otros ingresos operacionales, generando la contribuyente en su lugar una cuenta por cobrar.

5° El mes de enero del ejercicio 2004, la Universidad Adolfo Ibáñez procedió a devolver el monto recibido, cancelándose el activo cuenta por cobrar e incrementándose el activo caja en los mismos \$ 240.327.287.

Cuarto: Que, la Liquidación N° 19, emitida con fecha once de abril de 2005, determina el pago de impuesto único para el año tributario 2004, basándose para ello en lo prevenido por el artículo 21 inciso 3° del Código Tributario, que prescribe “Las sociedades anónimas y los contribuyentes señalados en el N° 1 del artículo 58 deberán pagar en calidad de impuesto

único de esta ley, que no tendrá el carácter de impuesto de categoría, un 35% sobre las cantidades a que se refiere el inciso primero”. Dicho inciso primero, a su vez, establece que “Los empresarios individuales y las sociedades que determinen la renta imponible sobre la base de la renta efectiva demostrada por medio de contabilidad, deberán considerar como retiradas de la empresa, al término del ejercicio, independiente del resultado tributario del mismo, todas aquellas partidas señaladas en el N° 1 del artículo 33, que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo”.

A su turno, el mencionado artículo 33 contiene reglas para la determinación de la renta líquida imponible, estableciendo en su N° 1 las partidas que deben ser agregadas a la renta líquida, siempre que ellas la hayan disminuido. De las hipótesis que contempla el precepto, interesa aludir a la que consta en la letra g), a saber, las cantidades cuya deducción no autoriza el artículo 31 o que se rebajen en exceso de los márgenes permitidos por la ley o la Dirección Regional, en su caso. Finalmente, el artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta prescribe que “La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio”.

Quinto: Que, en este contexto, es posible inferir, que el impuesto sanción del artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta se aplica a aquellas sumas que deben considerarse como retiradas de la empresa, al término del ejercicio y que consistan en las partidas señaladas en el N° 1 del artículo 33, siempre que correspondan a retiros o desembolsos de dinero no imputables al valor de los bienes del activo. Las partidas aludidas en la norma son las que deben agregarse a la renta líquida siempre que la hayan disminuido, entre las cuales se encuentran los gastos rechazados.

En este contexto, resulta posible concluir que las disposiciones aludidas no son aplicables a la operación de estos antecedentes. En efecto, tal como se estableció, la reclamante el doce de septiembre de 2003, entregó a la Universidad Adolfo Ibáñez a título de donación la suma de \$ 240.327.287, la que contablemente fue inicialmente registrada en un 50% en la cuenta “crédito por donaciones” y en un 50% como gasto en la cuenta “otros ingresos operacionales”. Sin embargo, antes del treinta y uno de diciembre de 2003 y de determinarse la base imponible de los impuestos anuales a la renta, dicha donación ya había sido dejada sin efecto y reversadas las aludidas anotaciones contables, por la de “cuenta por cobrar”. En consecuencia, al tratarse de un activo considerado contablemente como “cuenta por cobrar”, no se encuentra en una de las situaciones del inciso tercero del artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta, para el cobro de impuesto único, por cuanto el pago cuestionado no corresponde a una partida del numeral primero del artículo 33 de la misma ley. En efecto, no se trata de un monto que se haya rebajado de la renta líquida y afectado el resultado tributario del contribuyente para el año tributario 2004.

Tal clase de anotación hace inaplicable el artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, puesto que éste se refiere a los gastos en que incurre el contribuyente, cuyo no es el caso. A esto cabe añadir que, no siendo gasto, tampoco se trata de una partida que haya sido rebajada de

la renta líquida, de suerte que no se presentan las condiciones del artículo 33 N° 1 de la ley citada, que impone la agregación a la renta líquida imponible aquellos montos que previamente han sido descontados.

Sexto: Que, atendidos los razonamientos anteriores, al estimar los jueces del fondo, procedente gravar al contribuyente con una tasa del 35 %, sobre el desembolso originado por una donación con fines educacionales que, a la fecha de determinar la base imponible del Impuesto a la Renta, había sido dejada sin efecto, por la rescisión del contrato, y que por ende no afectó el resultado tributario del contribuyente para el año tributario 2004, incurrió en una errada calificación del derecho.

Por ello, conforme el mérito de los antecedentes reseñados en la consideración precedente, resulta claro que no es pertinente estimar como gasto, la donación efectuada a la Universidad Adolfo Ibáñez, la que, como se dijo no significó una disminución patrimonial que afectare su capital propio tributario. Así las cosas, el Servicio de Impuestos Internos no estaba habilitado para determinar diferencias de impuestos al contribuyente ni tampoco para examinar si aquella partida reunía las exigencias de los gastos, por no tratarse de uno de ellos sino que de un activo.

Los Ministros firmantes del voto de mayoría no logran determinar y cuantificar el perjuicio pecuniario que habría sufrido el interés fiscal en este caso, teniendo especialmente en cuenta que en su alegato oral el señor abogado representante del Servicio de Impuestos Internos insistió mucho en que la reclamante “tuvo la intención de efectuar una donación”.

Como consecuencia de lo anterior, al rechazar el reclamo se aplicó erradamente el artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta, al estimar como “gasto rechazado” y gravar con una tasa del 35% un desembolso originado por una donación con fines educacionales, que por haber sido rescindida no afectaba el resultado tributario del contribuyente del año tributario 2004, error que influyó sustancialmente en lo dispositivo del fallo que se revisa.

En esas condiciones, el recurso de casación en el fondo será acogido.

Y visto además, lo dispuesto en los artículos 145 del Código Tributario, y artículos 764,767, 785 y 805 del Código de Procedimiento Civil, se acoge el recurso de casación en el fondo deducido en lo principal de fs. 195 por Luis Seguel Malagueño, en representación de Walmart Chile S.A., en contra de la sentencia de once de abril de dos mil diecisiete, escrita a fs. 193 y dictada por la Corte de Apelaciones de Santiago, la que por consiguiente es nula y se la reemplaza por la que se dicta a continuación, separadamente y sin nueva vista.

Acordada con el voto en contra de los Ministros Sres. Valderrama y Dahm quienes fueron de parecer de rechazar el recurso de casación deducido, teniendo en consideración para ello que:

1° Que según aparece del comprobante contable número 1900.052.156 de 12 de septiembre de 2003, demás actuaciones y documentos que obran el proceso, con fecha 12 de septiembre de 2003 la reclamante realizó una donación a la Universidad Adolfo Ibáñez por la suma de \$ 240.327.287., monto que esta última utilizó para pagar un saldo de un precio de un contrato de compraventa de terrenos para la construcción de instalaciones educacionales.

2° Que, al ejercicio siguiente, la contribuyente registró un ingreso de \$ 240.327.287, por concepto devolución de los fondos que habían sido previamente donados, donación que en su oportunidad obedeció a una desacertada decisión económica derivada de una falta de previsión de los efectos tributarios que produciría su actuación y no de un error contable como aduce la reclamante.

3° Que el desplazamiento de bienes efectuado por la contribuyente no puede ser desconocida por terceros ni por las propias partes que participaron en el. A su vez, la resciliación de la donación no produce efectos respecto de terceros entre los cuales, se encuentra el Servicio de Impuestos Internos.

4° Que, en concepto de los disidentes, al haber excedido la donación efectuada por la contribuyente, el límite absoluto general de la Ley N° 19.885, para el año tributario 2004, corresponde que dicho desembolso quede afecto al impuesto del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en relación a los artículos 31 N° 7 y 33 N° 1 letra G del mismo cuerpo legal.

Regístrese y devuélvase.

Redacción a cargo del Ministro Sr. Dahm y la disidencia de sus autores.

Pronunciado por la Segunda Sala integrada por los Ministros Sres. Hugo Dolmestch U., Carlos Kunsemuller L., Lamberto Cisternas R., Manuel Antonio Valderrama R. y Jorge Dahm O.

Rol N° 30175 2017.

II. Sentencia de reemplazo

Santiago, veintinueve de noviembre de dos mil diecinueve.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 785 del Código de Procedimiento Civil, se dicta la siguiente sentencia de reemplazo.

VISTOS:

Se reproduce de la sentencia de primera instancia su parte expositiva y de la sentencia de casación que antecede, los fundamentos tercero, cuarto y quinto y sexto.

Y SE TIENE, ADEMÁS, PRESENTE:

Primero: Que el impuesto sanción del artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta, se aplica a aquellas sumas que deben considerarse como retiradas de la empresa, al término del ejercicio y que consistan en las partidas señaladas en el N° 1 del artículo 33, siempre que correspondan a retiros o desembolsos de dinero no imputables al valor de los bienes del activo. Las partidas aludidas en la norma son las que deben agregarse a la renta líquida siempre que la hayan disminuido, entre las cuales se encuentran los gastos rechazados.

Segundo: Que la donación efectuada por el contribuyente con fines educacionales en septiembre del año 2003, fue dejada sin efecto antes de determinarse la base imponible de los impuestos anuales a la renta, de manera que no implicó una disminución patrimonial que

afectare su capital propio tributario ni el resultado tributario de 2004, supuestos que requiere la aplicación del impuesto sanción del artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Tercero: Que, en estas circunstancias, no se cumplen las condiciones prescritas por el artículo 21 de la citada ley, para el cobro del impuesto único al reclamante.

Y visto, además, lo dispuesto en los artículos 186 y 227 del Código de Procedimiento Civil, se resuelve:

Que se revoca la sentencia apelada de once de abril de 2017, escrita a fojas 193 y siguientes y en su lugar se acoge el reclamo impetrado por Walmart Chile S.A., en contra de la Liquidación N° 19, de 11 de abril de 2005, correspondiente al año tributario 2004, emitida por la Dirección de Grandes Contribuyente del Servicio de Impuestos Internos, la que en consecuencia se deja sin efecto.

Acordada con el voto en contra de los Ministros Sres. Valderrama y Dahm quienes, sobre la base de su disidencia manifestada en el fallo de casación, estuvieron por rechazar el reclamo deducido, pues al exceder la donación efectuada por la contribuyente a la Universidad Adolfo Ibáñez, el límite absoluto general de la Ley N° 19.885, para el año tributario 2004, corresponde que dicho desembolso quede gravado con el impuesto del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en relación a los artículos 31 N° 7 y 33 N° 1 letra G del mismo cuerpo legal.

Regístrese y devuélvase.

Redacción a cargo del ministro Sr. Dahm y la disidencia de sus autores.