

Santiago, veintiuno de agosto de dos mil veintiséis.

VISTOS:

En los antecedentes RIT N° GR-16-00070-2017, RUC N°17-9-0000605-5 seguidos ante el Segundo Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana en autos caratulados “Industria Metalúrgica Inamar Limitada con Servicio de Impuestos Internos”, se ha tramitado un procedimiento de reclamación tributaria en el que, por sentencia de primera instancia acogió el reclamo tributario en contra de los giros efectuados por la reclamada por diferencias de Impuesto al Valor Agregado (IVA) por concepto de utilización de crédito fiscal.

Elevada en apelación, la sala especializada en materias tributarias de la Corte de Apelaciones de Santiago, por sentencia de trece de marzo de dos mil veinte confirmó dicha decisión.

Contra esta última, la parte reclamada dedujo recurso de casación en el fondo y ordenó traer los autos en relación.

Considerando:

1º) Que la parte reclamada denuncia como infringido el artículo 36 bis del Código Tributario, en relación con los artículos 24 y 124 del mismo cuerpo legal; 3 de la Ley 19.880; 19 del Código Civil y el artículo 23 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

Expone, primeramente, que el ente fiscalizador dio inicio a una fiscalización en materia de IVA, requiriendo a la contribuyente documentación en relación con los últimos 36 periodos tributarios de dicho impuesto, observándose que el crédito fiscal contenido en facturas por concepto de pago de prima de seguro no es aceptado para deducirlo del débito fiscal al no referirse a gastos de tipo general que guarden relación directa con la actividad del vendedor, por lo que dichos créditos deben ser rechazados en la forma utilizada por la contribuyente.



Agrega que, dentro de las posibilidades que el contribuyente tiene ante la fiscalización del tratamiento tributario del crédito fiscal, éste optó por rectificar libre y voluntariamente sus declaraciones de IVA, relacionadas con los periodos auditados, producto de lo cual se produjeron diferencias en los montos a pagar y, a consecuencia de lo anterior, respecto a la emisión de las correspondientes órdenes de ingreso, las que luego fueron reclamadas, sin perjuicio que aquellas rectificaciones son declaraciones de voluntad que conllevan a alterar el contenido de declaraciones de impuestos previamente efectuadas.

Así las cosas, indica que, al permitir los jueces del grado que dichas rectificaciones sean susceptibles de reclamo y, por tanto, siendo el origen de los giros posteriores basados en dichas actuaciones, hacen que no revistan el carácter de actos reclamables al no provenir de un acto emanado del Servicio de Impuestos Internos, lo que implica desconocer lo previsto en el artículo 36 bis del Código Tributario en relación con los artículos 24 y 124 del mismo cuerpo normativo.

Por otra parte, y a consecuencia de lo anterior, lo resuelto por la judicatura del grado implica, además, la infracción al artículo 23 de la Ley del IVA, por cuanto para proceder a la utilización del crédito fiscal amparado en las actividades gravadas con IVA y producir los efectos tributarios respectivos, los bienes y servicios que constan en las facturas pertinentes deben estar directamente vinculados con el giro del contribuyente lo que, en todo caso, no se hace extensivo a la contratación de seguros respecto al giro o actividad de la reclamante;

2°) Que para resolver el libelo de nulidad sustancial, los hechos que se encuentran establecidos del mérito del proceso son los siguientes:

a) Que el contribuyente, Industrias Metalúrgicas Inamar Limitada, es contribuyente de Impuesto de Primera Categoría y afecto al Impuesto al Valor



Agregado, cuyo giro corresponde a la fabricación de productos metálicos para uso estructural;

b) Que, en ese contexto, la parte reclamante pagó el IVA correspondiente a los periodos julio de 2013 a marzo de 2015, por concepto de pago de la póliza de seguro colectivo complementario de salud con cláusula adicional de cobertura odontológica con ampliación de cobertura de salud, contratado para sus trabajadores con fecha 31 de enero de 2013 con la empresa Compañía de Seguros de Vida Cámara S.A. Dicho pago lo utilizó como crédito fiscal, lo que fue calificado como improcedente por parte del Servicio de Impuestos Internos.

c) Que, con fecha 18 de agosto de 2016, el Servicio de Impuestos Internos emitió los giros N° 6181256386; 6181258676; 6181260536; 6181261186; 6181261816; 6181262766; 6181266006; 6181267376; 6181268276; 6181268946; 6181269826; 6181270506; 6181271556; 6181272256; 6181273036; 6181273686; 6181274416; 6181275086; 6181275896 y 6181276696; las que son objeto del reclamo deducido en el proceso, los que derivan de declaraciones rectificatorias de formularios 29 y 21 de los periodos correspondientes a los meses de julio de 2013 a marzo de 2015, ambas inclusive, los que fueron pagados conforme al comprobante de pago en línea emitido por la Tesorería General de La República con fecha 26 de agosto de 2016, por un monto de \$34.070.425.-

3º) Que, en relación con los hechos que quedaron establecidos en el proceso, la sentencia del grado, en su basamento décimo, sostuvo que *“difícilmente se puede alegar que los giros corresponden a la voluntad del contribuyente, puesto que es evidente que tal emisión obedece al criterio del organismo fiscalizador respecto a la improcedencia del crédito fiscal por el IVA pagado en las pólizas del seguro complementario ya individualizado, el cual quedó establecido en el resultado de la revisión por ‘Imputación IVA por Seguros de Vida y/o Complementarios de Salud’”*



Lo anterior lo justifica la magistratura del grado en circunstancia que *“Reafirma lo expuesto, el hecho que, de no mediar las rectificaciones mencionadas, el SII igualmente hubiese emitido los giros reclamados, toda vez que ese fue el resultado de la fiscalización por ‘Imputación IVA por Seguros de Vida y/o Complementarios de Salud”, pues concluir lo contrario, implicaría dejar impracticable el beneficio establecido en el inciso tercero del artículo 124 del Código Tributario en relación con el inciso tercero del artículo 24 del mismo cuerpo normativo”*.

Finalmente, en cuanto a la naturaleza del seguro complementario de salud contratado por la reclamante para los efectos de la utilización de su crédito fiscal, los sentenciadores concluyeron en el considerando décimo séptimo, que es un gasto de tipo general en los términos del numeral 1 del artículo 23 de la Ley del IVA, pues de las pruebas rendidas en su oportunidad, específicamente la declaración de un testigo que es prevencionista de riesgos de la reclamante, *“deja en evidencia la importancia del pago de un seguro complementario de salud destinado a la protección de los trabajadores, puesto que éstos participan de un proceso productivo del bien que será vendido y, por consiguiente, tal gasto tiene relación con la actividad del contribuyente”*;

4º) Que se denuncia como infringido el artículo 36 bis del Código Tributario, cuyo texto a la fecha de los hechos reclamados dispone lo siguiente:

“Los contribuyentes que al efectuar su declaración incurrieren en errores que incidan en la cantidad de la suma a pagar, podrán efectuar una nueva declaración, antes que exista liquidación o giro del Servicio, corrigiendo las anomalías que presenta la declaración primitiva y pagando la diferencia resultante, aun cuando se encontraren vencidos los plazos legales, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones y recargos que correspondan a las cantidades no ingresadas oportunamente y las sanciones previstas en los números 3 y 4 del artículo 97 de este Código, si fueren procedente”.



Dicho precepto legal es vinculado principalmente por la parte recurrente con lo previsto en los artículos 24 y 124 del Código Tributario y 23 de la Ley del IVA.

En primer lugar, el artículo 24 del citado código prescribe:

“A los contribuyentes que no presentaren declaración estando obligados a hacerlo, o a los cuales se les determinaren diferencias de impuestos, el Servicio les practicará una liquidación en la cual se dejará constancia de las partidas no comprendidas en su declaración o liquidación anterior. En la misma liquidación deberá indicarse el monto de los tributos adeudados y, cuando proceda, el monto de las multas en que haya incurrido el contribuyente por atraso en presentar su declaración y los reajustes e intereses por mora en el pago.

Salvo disposición en contrario, los impuestos determinados en la forma indicada en el inciso anterior y las multas respectivas se girarán transcurrido el plazo de noventa días señalado en el inciso 3° del artículo 124°. Sin embargo, si el contribuyente hubiere deducido reclamación, los impuestos y multas correspondientes a la parte reclamada de la liquidación se girarán notificado que sea el fallo pronunciado por el Tribunal Tributario y Aduanero. Para el giro de los impuestos y multas correspondientes a la parte no reclamada de la liquidación, dichos impuestos y multas se establecerán provisionalmente con prescindencia de las partidas o elementos de la liquidación que hubieren sido objeto de la reclamación.

A petición del contribuyente podrán también girarse los impuestos con anterioridad a las oportunidades señaladas en el inciso anterior.

En los casos de impuestos de recargo, retención o traslación, que no hayan sido declarados oportunamente, el Servicio podrá girar de inmediato y sin otro trámite previo, los impuestos correspondientes sobre las sumas contabilizadas, como también por las cantidades que hubieren sido devueltas o imputadas y en relación con las cuales se haya interpuesto acción penal por



delito tributario. En caso que el contribuyente se encuentre en un procedimiento concursal de liquidación en calidad de deudor, el Servicio podrá, asimismo, girar de inmediato y sin otro trámite previo, todos los impuestos adeudados por el deudor, sin perjuicio de la verificación que deberá efectuar el Fisco en conformidad con las normas generales.

Las sumas que un contribuyente deba legalmente reintegrar, correspondientes a cantidades respecto de las cuales haya obtenido devolución o imputación, serán consideradas como impuestos sujetos a retención para los efectos de su determinación, reajustes, intereses y sanciones que procedan, y para la aplicación de lo dispuesto en la primera parte del inciso anterior”.

En segundo lugar, el artículo 124 del mismo, en lo pertinente, dispone que es reclamable la totalidad o de algunas de las partidas o elementos de una liquidación, giro, pago o resolución que incida en el pago de un impuesto o en los elementos que sirvan de base para determinarlo, siempre que invoque un interés actual comprometido, precisando que, en caso que hubiere liquidación y giro, no podrá reclamarse de éste, salvo que dicho giro no se conforme a la liquidación que le haya servido de antecedente. Por tanto, dispone este precepto que, habiendo giro y pago, no podrá reclamarse de este último, sino en cuanto no se conforme al giro.

Asimismo, es susceptible reclamar de la resolución administrativa que deniegue cualquiera de las peticiones a que se refiere el artículo 126 del Código Tributario;

5°) Que, finalmente, en relación con lo anterior, el artículo 23 de la Ley del IVA, a la fecha de ocurrencia de los hechos, establece, en cuanto a la utilización del crédito fiscal:

“Los contribuyentes afectos al pago del tributo de este Título tendrán derecho a un crédito fiscal contra el débito fiscal determinado por el mismo



período tributario, el que se establecerá en conformidad a las normas siguientes:

1°.- Dicho crédito será equivalente al impuesto de este Título recargado en las facturas que acrediten sus adquisiciones o la utilización de servicios, o, en el caso de las importaciones, el pagado por la importación de las especies al territorio nacional respecto del mismo período. Por consiguiente, dará derecho a crédito el impuesto soportado o pagado en las operaciones que recaigan sobre especies corporales muebles o servicios destinados a formar parte de su Activo Realizable o Activo Fijo, y aquellas relacionadas con gastos de tipo general, que digan relación con el giro o actividad del contribuyente. Igualmente dará derecho a crédito el impuesto de este Título recargado en las facturas emitidas con ocasión de un contrato de venta o promesa de venta de un bien corporal inmueble y de los contratos referidos en la letra e) del artículo 8°;

6°) Que en cuanto al tratamiento del crédito fiscal proveniente de seguros complementarios en materia de prestaciones médicas y dentales que la contribuyente contrató con Compañía de Seguros Vida Cámara S.A., la utilización del crédito fiscal por parte de la reclamante se ha amparado, a su juicio, al tratarse de gastos de tipo general que forman parte del giro o actividad de aquélla.

Sobre este aspecto, se ha señalado que *“El legislador se ha valido de la expresión “gastos de tipo general” para consagrar una de las partidas que dan derecho al crédito fiscal. El adjetivo “general” que ha utilizado, según el diccionario de la RAE significa: Común a todos los individuos que constituyen un todo, o a muchos objetos, aunque sean de naturaleza diferente; y en su segunda acepción: Común, frecuente, usual. Es evidente que exista una gran diferencia entre la rigidez del adjetivo “necesario” con la soltura de “general”, que es algo común, frecuente o usual. Es más, la ley ha remarcado que el gasto debe ser “de tipo” general, evidenciando su deseo de diferenciarlo de*



aquel que tiene la característica de necesario o inevitable. “Tipo” es, según diccionario de la RAE, clase, índole, naturaleza de las cosas, ejemplo característico de una especie, de un género. Por lo tanto, estamos frente a un gasto particular, un tipo o clase de gasto dentro de los innumerables que pueden existir, como son los de tipo necesario, innecesario, superfluo, etc.; en este caso, es uno general que se opone al específico” (Cárcamo Vogel, Carlos. “Repertorio tributario comentado, DL 825 Ley del IVA. Análisis de Jurisprudencia y Doctrina” Editorial El Jurista, Santiago, Chile, 1° edición, 2014, página 446);

7°) Que, en lo referente al tratamiento que la sentencia del grado sostuvo en relación con la naturaleza de las rectificaciones realizadas por el contribuyente, esta Corte coincide con lo razonado por los jueces del grado en sostener que si bien los giros derivan de tales actos del reclamante, no puede colegirse que sean una mera declaración de voluntad de éste, por cuanto es el resultado de un proceso de fiscalización previo donde se optó por efectuar tal enmienda, por lo que el razonamiento de los jueces del fondo no infringe el artículo 36 bis del Código Tributario, máxime si el precepto legal no se sitúa en la circunstancia ocurrida en este proceso, pues tal manifestación viene precedida ya de una fiscalización que condicionó la rectificación del contribuyente y el precepto examinado no plantea la hipótesis antes referida.

A consecuencia de lo anterior, no existe infracción a los artículos 24 y 124 del mismo cuerpo normativo, pues los actos reclamados son precisamente giros efectuados por el Servicio de Impuestos Internos que no se encuentran limitados por dichas normas a la existencia o no de una declaración rectificatoria por parte del contribuyente;

8°) Que, por otra parte, tampoco se advierte un yerro en la aplicación de la disposición contenida en el numeral 1 del artículo 23 de la Ley del IVA, en cuanto a la calificación del correcto tratamiento del crédito fiscal, como un gasto de tipo general de acuerdo con lo razonado en los considerandos 3°) y



6°) precedentes, máxime si el seguro de salud se encuentra destinado a velar por la salud de los trabajadores- recursos humanos de la empresa- que son esenciales para las actividades del giro de la reclamante, sin que pueda denegarse la utilización del crédito fiscal a pretexto que se haga extensivo tal beneficio a las familias de los trabajadores, pues resulta improcedente la divisibilidad de los efectos del beneficio considerando la finalidad para la que es contratada, esto es, en beneficio de la salud del trabajador y, por tanto, constituye un gasto de carácter general como lo prevé la norma en examen.

9°) Que, a consecuencia de lo anterior, no se advierte que el resto de los preceptos legales enunciados se hayan infringido en la sentencia recurrida, lo que llevará a desestimar el libelo en estudio.

Y visto, además, lo dispuesto en los artículos 767 y 805 del Código de Procedimiento Civil, **SE RECHAZA** el recurso de casación en el fondo deducido por la parte reclamada, Servicio de Impuestos Internos, en lo principal del escrito de fojas 369, en contra de la sentencia dictada con fecha trece de marzo de dos mil veinte por la Corte de Apelaciones de Santiago, que rola a fojas 367 de autos, la que, en consecuencia, no es nula.

Decisión acordada con el voto en contra de los ministros señores Valderrama y Llanos, quienes estuvieron por acoger el recurso de casación en el fondo, teniendo en consideración para ello lo siguiente:

1°) Que, conforme al razonamiento contenido en los considerandos 2°), 3°) y 4°) del fallo de mayoría, estos disidentes advierten que la sentencia del grado incurre en la infracción de lo dispuesto en el artículo 36 bis del Código Tributario en relación con los artículos 24 y 124 del mismo cuerpo legal, lo que implica que los giros objeto del juicio no son susceptibles de reclamo.

En efecto, al efectuar el contribuyente la rectificación de la declaración del impuesto al valor agregado en los formularios respectivos como consecuencia del proceso de fiscalización efectuado por el Servicio de Impuestos Internos, se hace aplicable lo dispuesto en el artículo 36 bis del



Código Tributario, pues éstos sirvieron de base para que este último emitiera los giros que se reclaman, los que no forman parte de un acto administrativo originado por la voluntad del fiscalizador.

En otras palabras, los giros objeto de la acción, son producto de la voluntad del contribuyente y no del Servicio, por lo que no resultan ser reclamables a la luz de lo previsto en los artículos 24 y 124 del mismo cuerpo normativo;

2º) Que lo anterior ha sido recogido por esta Corte, al señalar lo siguiente:

“Tercero: Que como es bien sabido, nuestro sistema tributario se basa principalmente en la autodeterminación del impuesto a pagar, de manera que por regla general será el mismo contribuyente el que calculará el monto del tributo conforme a los antecedentes y registros que posea y, sólo excepcionalmente, lo hará el Servicio en los casos en que se encuentre facultado para ello, como por ejemplo, en los regulados en los artículos 21 y 64 del Código Tributario. En cualquiera de esas alternativas, podrá seguir a la determinación del impuesto el giro del mismo -sin perjuicio de las múltiples situaciones regladas de “declaración y pago” para el contribuyente y de lo previsto en el artículo 24, inciso 2º, del Código Tributario en caso de reclamo contra la liquidación del Servicio-, correspondiendo en ese caso el giro a una mera orden escrita del Servicio de Impuestos Internos u otro organismo para proceder al pago del impuesto previamente determinado, en las instituciones financieras autorizadas o en la Tesorería General de la República.

Consecuencia de esa naturaleza que reviste el giro, es que el artículo 124, inciso 1º, del Código Tributario, prescribe que: “En los casos en que hubiere liquidación y giro, no podrá reclamarse de éste, salvo que dicho giro no se conforme a la liquidación que le haya servido de antecedente”, pues de no cuestionarse la determinación de impuestos efectuada en la liquidación por el Servicio, no se advierte razón o fundamento para impugnar el giro que le sigue



como mero acto administrativo que posibilita concretar el pago de la suma ya determinada y no objetada. Pues bien, en el mismo sentido, y a fortiori, si el giro emitido por el Servicio no tiene ya como antecedente una liquidación practicada por ese mismo organismo, sino una determinación de impuestos efectuada voluntariamente y sin error -ambas circunstancias no han sido negadas en el recurso- por el propio contribuyente, tampoco puede alegarse entonces la ilegalidad del impuesto que se cobra en el giro si esta actuación está en perfecta correspondencia con la declaración del mismo contribuyente que le sirve de fundamento.

Cuarto: Que, en virtud de lo anterior, no ha errado la sentencia en estudio al rechazar el reclamo fundándose los jueces del grado en que la deuda impositiva que se cobra en los giros fue reconocida por su propio deudor en las declaraciones rectificatorias de los formularios 29, motivo por el que, además, resultaba innecesario abocarse al análisis de la prueba con que el reclamante pretendía ahora demostrar que las declaraciones originales de IVA eran las correctas y no las rectificatorias, toda vez que no alega algún error o vicio al confeccionar estas últimas” (Sentencia Corte Suprema Rol 14912-2015, 1 de agosto de 2016);

3°) Que, por consiguiente, la sentencia recurrida prescindió de la aplicación de estos preceptos legales y, por tanto, se incurre en infracción de ley que influye sustancialmente en lo dispositivo del fallo, pues de haberse aplicado correctamente, debería haberse desestimado el reclamo por improcedente, sin entrar en un análisis del fondo del asunto.

Por esta razón, se estima innecesario realizar el análisis del resto de las disposiciones que se denuncian como infringidas, pues el yerro incurrido por los sentenciadores del grado recayó en el análisis previo de la legitimidad del ejercicio de la reclamación respectiva, tal como se ha señalado precedentemente.

Regístrese y devuélvase.



**Redacción a cargo del ministro señor Llanos y de la disidencia, por
parte de sus autores.**

Nº 76.412-2020



Pronunciado por la Segunda Sala de la Corte Suprema integrada por los Ministros (as) Manuel Antonio Valderrama R., Leopoldo Andrés Llanos S., Maria Gajardo H., Jorge Luis Zepeda A. y Abogado Integrante Eduardo Nelson Gandulfo R. Santiago, veintiuno de agosto de dos mil veintiséis.

En Santiago, a veintiuno de agosto de dos mil veintiséis, se incluyó en el Estado Diario la resolución precedente.

