

Corte Suprema, ROL N°1464-2018

Santiago, dieciséis de abril de dos mil veinte.

Vistos:

En estos autos rol de esta Corte Suprema 1.464-2018, referidos a un procedimiento de reclamación iniciado por Empresa Eléctrica de La Frontera S.A., por fallo de ocho de junio de dos mil diecisiete, escrito a fojas 26 y siguientes, el Tribunal Tributario y Aduanero de la región de Los Lagos acogió la reclamación, dejando sin efecto la partida A de las liquidaciones N°s 229 a 250, emitidas con fecha 29 de noviembre de 2016 por la X Dirección Regional de Puerto Montt del Servicio de Impuestos Internos (en adelante, el Servicio).

Apelada esta sentencia por el Servicio, la Corte de Apelaciones de Puerto Montt la confirmó por dictamen de 28 de diciembre de 2017, según se lee a fojas 60.

Contra este último pronunciamiento, el Servicio dedujo recurso de casación en el fondo, para cuyo conocimiento se ordenó traer los autos en relación, como consta a fojas 92.

Y considerando:

Primero: Que, en el recurso de casación en el fondo propuesto, el Servicio denuncia infracción al artículo 23 , numerales 1 ° y 2 ° , de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, en relación al artículo 19 , inciso 1 ° del Código Civil . Explica que la reclamante tiene como giro la distribución de energía eléctrica y, en este contexto, la contratación de seguros en beneficio de los trabajadores y sus familias no se encuentra relacionado con el giro o actividad económica de la empresa, razón por la cual no tiene derecho a crédito fiscal.

Sostiene que lo anterior se evidencia en que los gastos de tipo general deben guardar relación con aquellos desembolsos que resultan necesarios para el giro o actividad de la contribuyente que, en la especie, corresponde a la distribución eléctrica, razón por la cual malamente podría entenderse que un seguro contratado en beneficio de los trabajadores y de sus familias pueda ser considerado como un gasto de esa naturaleza, por parte de la empresa. Así, no existiendo relación entre las pólizas de seguro y la actividad económica del contribuyente, se debió rechazar la reclamación.

Argumenta que los jueces han cometido un error de derecho, el cual consiste en haber infringido abiertamente el inciso primero, del artículo 19 del Código Civil, al haber preferido consultar el espíritu de la norma, por sobre el tenor literal del artículo 23, N°s 1 y 2 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, debiendo haberse establecido que el verdadero sentido y alcance de la norma era conferir derecho a crédito fiscal solo respecto de aquellos desembolsos relacionados con el giro o actividad económica de la empresa, mas no respecto de aquellos que guardan relación con su funcionamiento, entendido en términos amplios.

Además sostiene que el interpretar extensivamente una norma tributaria infringiría abiertamente el principio de legalidad o de reserva legal imperante en materia tributaria, por lo que solicita invalidar la sentencia, y se dicte sentencia de reemplazo que revoque la de primer grado y, en consecuencia, se rechace el reclamo interpuesto por la contribuyente.

Segundo: Que son hechos de la causa establecidos por los jueces del fondo, y que guardan relación con el recurso de marras, los que siguen:

1. El actor, Empresa Eléctrica de La Frontera S.A. es un contribuyente afecto al impuesto a la renta de primera categoría, que tributa en base a renta efectiva, determinada mediante contabilidad completa y afecto al impuesto a las ventas y servicios. En cuanto a su giro, guarda relación con la distribución de energía eléctrica.
2. La fiscalización que dio origen a las liquidaciones reclamadas se relaciona con el programa nacional orientado a la utilización de crédito fiscal soportado en facturas que respaldan pólizas de seguros de vida y/o complementarios de salud, suscritos en beneficio de empleados.
3. El actor contrató con la Compañía de Seguros BICE S.A. un seguro complementario para la totalidad de sus trabajadores, bajo las condiciones laborales indicadas en cada una de las pólizas, correspondiendo éstas a: póliza que contempla seguro de vida colectivo; póliza que contempla seguro dental colectivo; y póliza que contempla seguro de salud colectivo, resultando aseguradas, en el caso del primero, las personas que, cumpliendo los requisitos de edad y de asegurabilidad establecidos en las condiciones particulares, sean empleados de la empresa contratante, que mantengan contrato vigente con ella, siempre y cuando se haya efectuado la notificación correspondiente y previa aceptación a la incorporación por parte de la compañía y, en el caso de las pólizas segunda y tercera indicadas, se agregue en calidad de asegurados dependientes, la o el cónyuge y los hijos del asegurado titular, que soliciten

su incorporación al contrato de seguro, siempre que cumplan los requisitos de edad y asegurabilidad, establecidos en las condiciones particulares.

Tercero: Que, la sentencia de primera instancia, para dar lugar a la reclamación de la sociedad demandante, concluyó el rechazo de la argumentación del Servicio ¿que fue el fundamento de las liquidaciones reclamadas¿ en el sentido que debe reconocerse también el derecho a crédito fiscal para aquellos gastos de tipo general que digan relación con el giro o actividad del contribuyente, compartiendo su apreciación en cuanto a plantear la improcedencia de una interpretación restrictiva, que confine su aplicación a una hipótesis única y directamente vinculada con el giro principal del negocio, en este caso, la distribución de energía eléctrica, y que excluya otras interpretaciones que, naturalmente, debieran quedar dentro de su ámbito de aplicación, en la medida que los gastos objetados guardan indirectamente relación con un factor productivo necesario para el funcionamiento de la empresa, como son los trabajadores.

Así, la sentencia señala que corresponde tener presente que la aplicación restrictiva excluye una serie de gastos que, sin reportar un beneficio directo para el giro del contribuyente, se relacionan no obstante ello con su actividad productiva desde un punto de vista global, de modo tal que el contribuyente, de todos modos, obtiene de ellos un beneficio indirecto. No parece que este sea el correcto sentido y alcance de la norma tutelada pues, como puede apreciarse, que el legislador haya incluido la expresión "gastos de tipo general", de modo tal que bajo la interpretación sostenida por el ente fiscalizador, no resulta explicada su incorporación al texto de la ley. A contrario sensu, si la intención del legislador era dejar fuera de la norma los desembolsos cuestionados, bastaba simplemente con omitir tal frase.

Agrega que, en lo que dice relación con los trabajadores de la empresa, debe interpretarse en el sentido que, no sólo los gastos específicos que dicen relación con el giro o actividad del contribuyente conceden derecho a crédito fiscal, sino también aquellos que, sin dejar de ser razonables a la luz de los principios de la sana crítica, por haber sido contratados en forma masiva y en beneficio de la gran mayoría de los trabajadores de la empresa, sin consideración de jerarquías o escalafones particulares, y respecto de los cuales parece evidente que contribuirán en el futuro a la mejor convivencia al interior de la empresa y con ello a la mejor productividad, aun cuando no generan un beneficio inmediato y directamente cuantificable, resultan también y por este motivo incluidos en el ámbito de aplicación de la norma.

El tribunal consideró necesario precisar que no cualquier beneficio contratado por la empresa queda amparado por la norma tutelada. En efecto, a falta de un mayor detalle

requiere cumplir con los siguientes requisitos: que el beneficio contratado sea interna y externamente razonable; que el costo soportado tenga por beneficio la generalidad de los trabajadores y que pueda cuanto menos presumirse que los beneficios se traducirán en una mejora productiva.

Cuarto: Que, por su parte, el fallo de segunda instancia impugnado, que confirmó el de primera, estableció que la contratación de seguros colectivos por parte del actor, donde los beneficiarios directos son los trabajadores y sus familias, se enmarca dentro el concepto de gastos generales relacionados con el giro o actividad contribuyente, y con estos se busca resguardar la integridad física y psíquica de los trabajadores, quienes son un factor productivo de la empresa, relacionándose de esta forma con el giro o actividad del actor por cuanto la mejor cobertura de salud se va a traducir necesariamente en una mejor productividad para cada uno de ellos. Lo anterior debido a que el beneficio contratado es razonable, se aplica respecto de la generalidad de los trabajadores y puede presumirse que se traducirá en una mejora productiva, al favorecer el clima laboral y fortalecer los vínculos de fidelidad con la empresa.

Quinto: Que, expuestos los argumentos del recurso para censurar lo resuelto por la sentencia impugnada, se advierte con claridad el conflicto que se ha producido, entre la opinión del Servicio y la sentencia que favorece las pretensiones del contribuyente reclamante, esto es, si es legal considerar el pago de primas de un contrato de seguro de vida y de salud complementario, otorgado en beneficio de los trabajadores de la empresa reclamante, como un crédito fiscal que da derecho a descontar del débito que se produce en la mecánica del Impuesto a las Ventas y Servicios, conforme lo regula el artículo 23 de la ley del ramo.

Sexto: Que el Decreto Ley 825 de 1976, estableció, a beneficio fiscal, un impuesto sobre las ventas y servicios, que se registrá por las normas de dicha ley, resultando contribuyentes del tributo, las personas naturales o jurídicas, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que realicen ventas, que presten servicios o efectúen cualquier otra operación gravada con los impuestos establecidos en ella. Sin perjuicio de lo anterior, previene la ley, el tributo afectará al adquirente, beneficiario del servicio o persona que deba soportar el recargo o inclusión, en los casos que lo determine esta ley o las normas generales que imparta la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos (artículos 1 y 3).

De lo anterior se infiere que este tributo idealmente lo soporta el consumidor final del producto vendido o servicio prestado, pero el artículo 12 de la misma ley dispone que el sujeto del impuesto y afectado del mismo es el vendedor o quien realice la prestación. No obstante lo regulado, y para evitar distorsiones en cuanto al valor final

del tributo que se cobra, el legislador dispuso en el artículo 23 un sistema de crédito fiscal, que permite a los contribuyentes afectos al pago del tributo en cuestión, utilizarlo contra el débito fiscal determinado por el mismo período tributario, indicando las normas para su aplicación, de modo que en el N° 1 del precepto se estatuye cuándo procede el crédito aludido señalando: "Dicho crédito será equivalente al impuesto de este Título recargado en las facturas que acrediten sus adquisiciones o la utilización de servicios, o, en 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 de la 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 a) del artículo 8º".

De este modo, la norma aludida incorpora los casos en que dicho crédito es posible de ser utilizado, señalando varias situaciones de adquisiciones o utilización de servicios que lo hacen procedente, incluyendo entre ellas, las relacionadas con gastos de tipo general, que digan relación con el giro o actividad del contribuyente. Éste considera que lo es el gasto efectuado para el pago de las primas de un seguro de vida y de salud complementario, contratado en beneficio de los trabajadores de la empresa, lo que es rebatido por el Servicio, que entiende que no es un gasto de aquellos que dan lugar al crédito que regula la presente norma.

Séptimo: Que, como se señaló, no está en discusión que la sociedad reclamante gira comercialmente en la actividad de distribución de energía eléctrica y que es contribuyente del impuesto sobre las ventas y servicios por las ventas que realiza en su rubro mercantil. Que además, dicha sociedad contribuyó, en beneficio de los trabajadores de su empresa, a mejorar su sistema de asistencia social, con un contrato de seguro de vida y de salud complementario, cuyas primas pagó y que el Impuesto a las Ventas y Servicios soportado en dichos contratos lo consideró crédito fiscal para los fines previstos en el artículo 23 del Decreto Ley 825 y lo descontó del débito fiscal respectivo. De modo que no cabe dudas de que se trata de un gasto de carácter general y que el contribuyente y la sentencia impugnada estimaron que se trata de una operación que está relacionada con el giro o actividad del contribuyente, lo que es irrefutable conforme a la lectura atenta del N° 1 del artículo aludido, toda vez que dicho numerando no precisó de manera clara el sentido de la expresión gastos generales que digan relación con el giro o actividad del contribuyente, por lo que permitió a

los jueces del fondo considerar ajustado a derecho dicho crédito, puesto que al no distinguir la norma los casos precisos en que cabía o no el uso de dicho crédito por esta causal, estando dentro de la actividad económica de la misma empresa, dicho gasto, respecto de un beneficio de uno de los agentes que contribuyen en la materialización del servicio de distribución de energía eléctrica, no hay impedimento para considerarlo como aquel que contempla el caso específico de gasto de tipo general, que se relaciona en las actividades del giro del contribuyente y que genera el tributo, con lo cual la sentencia impugnada, lejos de quebrantar lo previsto en el N° 1 del artículo 23 del Decreto Ley 825, le ha dado, frente a los hechos establecidos, la adecuada aplicación para considerar el derecho del contribuyente como legítimo, en cuanto imputó debidamente un crédito fiscal respecto de un gasto que la ley permite descontar del débito fiscal.

Octavo: Que, la norma del N° 2, del mismo artículo 23 ¿que también se estima vulnerada por la sentencia recurrida? constituye una disposición restrictiva, para el uso del derecho a crédito fiscal, puesto que dicho precepto estatuye que no procede el derecho al crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes o la utilización de servicios que se afecten a hechos no gravados por esta ley o a operaciones exentas o que no guarden relación directa con la actividad del vendedor, lo cual comprende casos de excepción a la regla general de utilización del crédito fiscal, tratándose de situaciones precisas, relacionadas con importación, hechos no gravados u operaciones exentas o que no guarden relación directa con la actividad del vendedor, desprendiendo el recurrente que los gastos generales que dan lugar a crédito fiscal, deben decir relación directa con la actividad del contribuyente, lo cual no se asienta en ninguna fórmula legal, ya que la situación del N° 2 se refiere en concreto a situaciones en que claramente no se genera impuesto a las ventas y servicios, o a situaciones totalmente desligadas de la actividad del contribuyente, como lo sería, por ejemplo, la contratación de un seguro de salud para los familiares del contribuyente, lo cual sería totalmente contrario a las actividades de su negocio. De manera que tampoco esta norma ha sido quebrantada, en la adecuada interpretación que han sustentado los jueces del fondo, por lo que el recurso en esta segunda parte no será atendido.

Y visto además, lo dispuesto en los artículos 145 del Código Tributario , 767 , 774 , y 805 del Código de Procedimiento Civil, se rechaza el recurso de casación en el fondo deducido en lo principal de la presentación de fojas 62, por el abogado don Hugo Antonio Figueroa Jara, en representación del Servicio de Impuestos Internos, en contra de la sentencia de veintiocho de diciembre de dos mil diecisiete, escrita a fojas 60 y

siguientes.

Acordado con el voto en contra del Ministro Sr. Brito, quien estuvo por acoger el recurso de casación propuesto por el Servicio, anular el fallo impugnado y dictar sentencia de remplazo rechazando el reclamo de autos, teniendo presente para ello, lo siguiente:

1.- Que el artículo 23 del Decreto Ley 825, en su encabezado y en sus ordinales 1° y 2° prescribe que, "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°.

2°.- No procede el derecho al crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes o la utilización de servicios que se afecten a hechos no gravados por esta ley o a operaciones exentas o que no guarden relación directa con la actividad del vendedor."

2.- Que, como se desprende del precepto antes transcrito, resulta esencial para que el contribuyente del Impuesto a las Ventas y Servicios ¿como lo es la reclamante de autos¿ pueda utilizar como crédito fiscal el impuesto soportado o pagado en la adquisición de determinados bienes o en la contratación de servicios, que éstos guarden "relación con el giro o actividad del contribuyente" como señala su ordinal 1°, precisando el 2° de la misma disposición que esa relación con el giro o actividad del contribuyente debe ser, además, "directa", al expresar que no procede el derecho al crédito fiscal por la adquisición de bienes que se afecten a operaciones "que no guarden relación directa con la actividad del vendedor".

El artículo 41, N° 3 del Decreto Supremo N° 55, Reglamento de la citada ley, aclara que se entenderá que la importación o compra de bienes corporales muebles o utilización de servicios no guardan relación directa con la actividad o giro del contribuyente

"cuando ... destinándolo a su empresa o negocio, dicha destinación sea con fines ajenos a los de su industria o actividad, de forma tal que no pueda estimarse que guarda relación directa con su giro".

En ese contexto, lo medular de la controversia reside en discernir si las actividades a que el reclamante destinó los bienes o servicios adquiridos, por los cuales soportó el Impuesto a las Ventas y Servicios, según las fijó el fallo en estudio, pueden calificarse como de aquellas que tienen una relación directa con su giro o actividad.

3.- Que en ese orden, al contratar la reclamante las pólizas de seguros de vida y complementarias de salud en favor de los trabajadores de la empresa y establecer como beneficiarios de los mismos a sus grupos familiares, tal relación es "indirecta" y no "directa" como demandan las normas antes reseñadas para tener derecho al crédito fiscal pretendido.

Para determinar si la relación en comento es "directa" se debe atender si los bienes o servicios adquiridos por los que se pagó o soportó el Impuesto a las Ventas y Servicios que conformaría el crédito fiscal contribuyen "directamente" a la producción o comercialización de los bienes que el contribuyente vende, o a la prestación de servicios que realiza, y que, al gravarse con tal tributo, generan su débito fiscal. En el caso sub lite, resulta de claridad meridiana que tal relación directa no se presenta, dado que la contratación de los referidos contratos de seguros solo aprovecha a los trabajadores y a sus familias y, por ende, los beneficios referidos por los sentenciadores del fondo solo podrían beneficiar a la empresa de una manera "indirecta" dado que no puede identificarse con ningún elemento propio de su giro, esto es, de la distribución de energía eléctrica.

4.- Que, en concepto del disidente, la sentencia impugnada ha errado en la aplicación de las normas que denuncia el recurso, dado que los hechos establecidos en el fallo no dan cuenta de que los bienes o servicios adquiridos por la reclamante ostenten una relación directa con su giro o actividad, por lo que no procedía autorizarle a utilizar como crédito fiscal el impuesto que soportó o pagó con su adquisición, circunstancias que igualmente demuestran la influencia sustancial en lo dispositivo del fallo de los yerros cometidos, ya que llevaron a reconocer un remanente de crédito fiscal mayor al que el contribuyente tenía conforme a derecho.

Regístrese y devuélvase con sus agregados.

Redacción a cargo del Ministro Sr. Brito.

Rol N° 1.464-2018.

Pronunciado por la Segunda Sala integrada por los Ministros Sres. Carlos Künsemüller L., Haroldo Brito C., Jorge Dahm O., y los Abogados Integrantes Sra. Leonor Etcheberry C., y Sr. Antonio Barra R.

No firman los Abogados Integrantes Sra. Etcheberry y Sr. Barra, no obstante haber estado en la vista de la causa y acuerdo del fallo, por estar ambos ausentes.