Pfeffer & Asociados
Abogados

¿Qué ha decidido el Tribunal Constitucional sobre la norma tributaria que permite considerar como retiro del socio o accionista a un inmueble perteneciente a una sociedad que fue declarado bien familiar?

En días recientes, el Tribunal Constitucional rechazó un requerimiento de inaplicabilidad que impugnó el artículo 21, inciso tercero, párrafo iii), de la Ley de Impuesto a la Renta (D.L. N° 824, de 1974).

El precepto legal impugnado establece:

"iii) El beneficio que represente el uso o goce, a cualquier título, o sin título alguno, que no sea necesario para producir la renta, de los bienes del activo de la empresa o sociedad respectiva. Para estos efectos, se presumirá de derecho que el valor mínimo del beneficio será (…) del 11% del avalúo fiscal tratándose de bienes raíces (…)".

La gestión pendiente en que incide el requerimiento de inaplicabilidad es un procedimiento tributario seguido ante el Tercer Tribunal Tributario y Aduanero Región Metropolitana, en el que se reclama contra una resolución emitida por el Director Regional de la Dirección Regional Metropolitana Oriente del Servicio de Impuestos Internos, que rechazó la solicitud de devolución de impuestos por causa de un inmueble declarado como bien familiar, el que es propiedad de una sociedad anónima de la que la reclamante es dueña del 18,5% de sus acciones.

Arguye que el SII, al calcular el impuesto adeudado para los años tributarios 2018 y 2019, consideró el uso y goce gratuito del bien raíz

familiar, conforme a la disposición legal de la Ley de Impuesto a la Renta. Sostiene que la aplicación de esta norma legal contraviene los artículos 1° y 19, numerales 2° y 20 de la Constitución, desde que afecta la protección de la familia como núcleo fundamental de la sociedad y establece una discriminación arbitraria en la carga tributaria.

De ese modo se desnaturaliza la función protectora de la familia desde que otras instituciones del derecho de familia como los alimentos y la compensación económica no están gravadas de la misma manera.

Se trata de un gravamen o impuesto injusto y desproporcionado, ya que el inmueble fue declarado bien familiar para proteger a la familia, y trasladar esta carga tributaria a la parte tutelada (ella misma) mientras el socio mayoritario (su excónyuge) quedaría exento del pago del impuesto.

Al evacuar el traslado el SII señaló que el Tribunal puede rechazar formalmente acciones de inaplicabilidad por inconstitucionalidad después de que hayan sido declaradas admisibles y omitir pronunciarse sobre el fondo del asunto, por ejemplo, cuando incida en un conflicto de mera legalidad y no de constitucionalidad. En este caso no se está ante una contradicción directa, clara y precisa entre el precepto legal cuestionado y la Carta Fundamental, sino sólo sobre el alcance y sentido de la ley común. Lo que la reclamante busca en verdad es una exención tributaria no contemplada en la Ley de Impuesto a la Renta, pues declarar inaplicable el precepto legal objetado implicará modificar hechos gravados, configurar una exención, y el Tribunal asumiría un rol legislativo, lo que le está vedado.

La norma legal cuestionada, afirma, cumple con el principio constitucional de igualdad tributaria y, por el contrario, establecer -por vía de sentencia estimatoria- la exención que se persigue si afectará la igualdad tributaria, vulnerando, además, el principio de legalidad en materia impositiva, reserva exclusiva de ley sobre creación, modificación y supresión de los tributos. Adicionalmente, provocaría un atentado en contra de la igualitaria distribución de las cargas públicas.

Enseguida, niega que el precepto legal objetado comprometa el núcleo familiar desde que el fundamento y objetivo del bien familiar ha sido reconocido en orden a lograr la protección de la vivienda ante una ruptura matrimonial y permitir la continuación de la vida normal familiar posterior a dicho quiebre, pero su finalidad nunca ha sido eliminar tributos relacionados con el inmueble constituido como bien familiar. La protección de la familia se materializó a través de la declaración de bien familiar recaída sobre el inmueble de propiedad de una sociedad controlada por su excónyuge, con todos los efectos propios que dicha figura conlleva. La norma objetada regula el uso gratuito de los bienes de una sociedad anónima por parte de sus socios o accionistas cuando aquello no resulta necesario para producir renta, lo que representaría una forma encubierta de retiro de dineros desde la empresa, lo que evidencia que se trata de instituciones con finalidades distintas.

No existe una diferenciación arbitraria ni infracción al derecho de igualdad ante la ley. La disposición impugnada se aplica de igual manera a todos los contribuyentes -socios de sociedades anónimas- que usen gratuitamente bienes sociales en los términos que la misma reseña. Tal es un objetivo legítimo, al impedir la elusión fiscal y que reparte igual las cargas tributarias. Es una manifestación más del deber de contribuir al

financiamiento de los gastos públicos sobre bases equitativas y proporcionales.

Finaliza su argumentación expresando que comparar la norma tributaria con otras instituciones de derecho de familia –como los alimentos- es inadecuado.

La sentencia desestimó el requerimiento de inaplicabilidad por unanimidad, sin prevenciones, aunque la decisión de liberar del pago de las costas a la impugnante se acordó con el voto en contra de las Ministras Nancy Yáñez (P), María Pía Silva y Daniela Marzi, y del ministro Raúl Mera.

Sobre la institución de los bienes familiares, el Tribunal señala que son aquellos que cumplen una función directa de favorecimiento de la convivencia familiar, y que por esa razón la ley los somete a un estatuto particular, sea cual fuere el régimen que regule patrimonialmente al matrimonio o a los convivientes civiles. Se puede declarar como bien familiar el inmueble que sirva de residencia a la familia, que es el caso de la requirente. El inmueble puede ser de dominio de cualquiera de los cónyuges o, también, propiedad de una sociedad en la que los cónyuges tengan derechos o acciones, caso en el cual quedan afectos al régimen de bien familiar los derechos o acciones que correspondan a aquellos cónyuges, en la compañía, y esos derechos sociales fueron incluidos en el régimen de los bienes familiares por mutuo acuerdo de los cónyuges (caso de la requirente).

Luego, en lo referido a las consecuencias jurídicas de esa declaración, están reguladas en el Código Civil. Consisten en que no se podrán gravar o enajenar voluntariamente dichos bienes, ni tampoco

entregar en arrendamiento, comodato u a otro título, sin autorización del cónyuge no propietario, o del juez, de modo supletorio. Ahora, tratándose de derechos o acciones en sociedades no se podrá ejecutar ningún acto como socio o accionista de la sociedad respectiva, que tenga relación con el bien familiar, si no es con acuerdo de las voluntades de ambos cónyuges.

De la normativa que regula la institución de los bienes familiares, observa el Tribunal, no se contempla exención tributaria alguna respecto de los bienes familiares mismos, ni de sus propietarios, y mucho menos respecto de una sociedad que no es ni puede ser parte de la familia. No es ese el objetivo de la institución. El aseguramiento de la vivienda que ocupa la familia se refiere a limitar las facultades del propietario respecto de su disposición y de su goce, y de los socios respecto de sus derechos sociales, de modo que no se pueda despojar de su techo a los hijos, o a la familia en general, mediante el expediente de enajenar el inmueble, o de entregarlo a terceros sea bajo la fórmula de comodato, del arrendamiento o de cualquier otra que implique el desalojo de la familia, aunque tal declaración de bien familiar no afecta a los terceros acreedores.

El requerimiento confunde la protección a la familia con una supuesta exención respecto de las obligaciones patrimoniales de los cónyuges para con terceros, afirma el fallo.

Enseguida, analiza la naturaleza y finalidad del artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta. En lo que interesa, indica que grava la renta generada por el uso de bienes del activo social de la empresa por parte de un socio para fines personales, considerando este uso como un

beneficio patrimonial, lo que revela que tiene un claro objetivo antielusivo y de control fiscal.

No se divisa entonces, razón por la cual la socia beneficiaria de un incremento patrimonial –renta- en desmedro de las utilidades sociales, y por ende en desmedro del Fisco que percibió menos impuesto de aquella compañía que el que debió percibir, se pueda ver exenta del tributo, concluye el Tribunal. Tanto más si el inmueble no pertenecía a la requirente o a su cónyuge, sino a una entidad jurídica distinta, la sociedad, y su uso gratuito era equivalente a un beneficio personal no tributado, similar a un retiro de utilidades. Así, la aplicación de la norma tiene como fin asegurar que los socios tributen por beneficios personales obtenidos del uso de bienes sociales.

Lo que en la especie hay es una petición para que se valide la elusión, dice el fallo, pues se está ante un retiro encubierto. Si los bienes sociales son destinados al uso de los socios, y no al fin social, ello equivale al retiro. La igualdad ante la ley no se trasgrede, ya que la requirente compara el caso con otro muy diferente, como es la situación que se produciría si el dueño del bien no fuera un tercero, sino uno de los cónyuges. Tampoco la aplicación de la norma produce un desequilibrio en la distribución de los tributos. Al contrario, quien pretende generar esa desigualdad es la requirente, desde que los alimentos o la compensación económica de ninguna manera se pueden equiparar con la declaración de bien familiar sobre el inmueble de un tercero. Los alimentos no constituyen renta para el alimentario, pero tampoco constituyen gasto que permita al alimentante deducirlo de su propia base imponible, pero en el caso de la ocupación del bien social por los socios ocurre que se disminuye artificialmente la base imponible de la compañía.

Agrega el Tribunal, que "(…) la comparación pretendida se asienta en un error, o en una inconsistencia lógica, porque la declaración de bien familiar tampoco está sujeta a pago de impuestos. Lo que aquí genera el tributo no es la institución aquella, sino el uso –con o sin declaración de bien familiar- de un inmueble que es activo social, para fines habitacionales de una socia, porque eso configura una disminución de utilidad para la sociedad y un beneficio patrimonial para la socia (…). Lo que está gravado es el beneficio o renta resultante, para el socio o socia, del hecho de desviar el uso de un bien social (…) destinado a producir renta, para fines personales".

Por último, concluye constatando el Tribunal que la requirente pagó efectivamente el impuesto que le impone el precepto legal que objeta durante dos años, y que lo que pide en la gestión pendiente es la devolución de las sumas pagadas por ese concepto, lo que revela "(…) que actúa aquí en contra de hechos propios", que "conocía la disposición legal y su alcance", y que "su situación estaba incluida en ella, sin que entonces reparara en ningún problema de constitucionalidad, ni en abstracto ni para el caso concreto, y ello ha podido suceder porque, en efecto, tales problemas no existen". Lo anterior ni con relación al artículo 1°, ni con respecto al artículo 19 en sus numerales 2° o 20, ni tampoco con relación a ninguna otra norma, determinando el rechazo del requerimiento.

Vea sentencia Tribunal Constitucional Rol N° 14.254-23-INA.