



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL RECHAZÓ REQUERIMIENTO INA RESPECTO  
DEL ARTÍCULO 15, INCISO SEGUNDO, ÚLTIMA FRASE,  
DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA

ROL N° 8882-20 INA

RESUMEN

1. El Pleno del Tribunal Constitucional dictó sentencia de inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del artículo 15, inciso segundo, última frase, de la Ley sobre Impuesto a la Renta. El requerimiento presentado fue **rechazado** por 8 votos contra 2. Votaron por **rechazar** el requerimiento la Presidenta, Ministra señora María Luisa Brahm Barril, sus Ministros señores Gonzalo García Pino, Cristián Letelier Aguilar, Nelson Pozo Silva, José Ignacio Vásquez Márquez, señora María Pía Silva Gallinato, y señores Miguel Ángel Fernández González y Rodrigo Pica Flores. Votaron por **acoger** el requerimiento los señores ministros Iván Aróstica Maldonado y Juan José Romero Guzmán.
2. El requerimiento fue presentado el día 30 de junio de 2020. La gestión pendiente en la cual incide el requerimiento es el proceso Rol N° 4444-2019, sobre recurso de casación en el fondo, seguido ante la Corte Suprema.

El 31 de julio de 2017, el Primer Tribunal Tributario y Aduanero de Santiago, resolvió el reclamo en contra de la Liquidación N° 61, de 2014, del Servicio de Impuestos Internos, a partir de la premisa conforme con la cual definió que “ (...) *la esencia de la discusión de autos: la procedencia de la rebaja, en la renta líquida imponible, de las utilidades acumuladas que pertenecían a la sociedad absorbida*” (c. 1°), concluyendo, en el considerando 50°, “ (...) [q]ue, habiéndose ya pagado el impuesto de primera categoría en la sociedad absorbida, no resulta procedente que se pague nuevamente este impuesto, una vez producida la fusión, por parte de la sociedad absorbente” (Rol N° 15-9-0001095-5). Apelada dicha sentencia, el 4 de octubre de 2018, la Corte de Apelaciones de Santiago la revocó sobre la base que el hecho gravado por la Ley sobre Impuesto a la Renta se encuentra definido en su artículo 2° N° 1°, que por contribuyente se entienden las personas naturales y jurídicas o los administradores o tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos y que la entrada en vigencia de la Ley N° 20.630 reguló jurídicamente el tratamiento del *badwill* tributario en el artículo 15 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, recogiendo las regulaciones que previamente el Servicio de Impuestos Internos había realizado en base a Circulares y normativas administrativas (c. 8°, Rol N° 253-2017). La reclamante interpuso recurso de casación en el fondo en contra de dicho pronunciamiento.



3. La requirente estima que la aplicación del precepto legal impugnado, vulneraría, para el caso concreto, la prohibición de los tributos manifiestamente desproporcionados (artículo 19 N°20 de la CPR); la igualdad ante la Ley (artículo 19 N°2 de la CPR); y la libertad de asociación (artículo 19 N°15 de la CPR).
4. El voto de mayoría, redactado por el Ministro señor **Miguel Ángel Fernández González**, se funda en lo siguiente:
  - a. La cuestión debatida se vincula con la procedencia o no de aplicar la rebaja prevista en el artículo 33 N° 2° letra a) de la Ley sobre Impuesto a la Renta, lo cual ha sido resuelto por los Tribunales de la Instancia, los que han determinado -con pronunciamientos disímiles- si concurre o no, en el caso sometido a su decisión, una doble tributación, correspondiendo que sea la Excelentísima Corte Suprema la que zanje aquella disputa interpretativa de la ley tributaria, al decidir el recurso de casación en el fondo que ha deducido la requirente planteando, entre otras, esa misma cuestión legal.
  - b. El artículo 15 impugnado, luego de la reforma introducida por la Ley N° 20.603, no gravó -ex novo- el *badwill* con el impuesto a la renta, pues aun antes de la incorporación de ese precepto a nuestro ordenamiento jurídico, ya se encontraba gravado, conforme a la normativa general contenida en la Ley sobre Impuesto a la Renta, sino que sólo vino a regular -con mayor certeza y generalidad que mediante actos administrativos del Servicio de Impuestos Internos- su tratamiento tributario, calificándolo como un ingreso diferido y confiriéndole al contribuyente el derecho a imputarlo dentro de sus ingresos brutos, en un lapso de hasta diez ejercicios comerciales consecutivos contados desde aquel en que éste se generó, incorporando como mínimo un décimo de dicho ingreso en cada ejercicio, hasta su total imputación.
  - c. El debate, en los términos planteados en la gestión pendiente, especialmente por el contenido del recurso de casación en el fondo deducido por la requirente, nos sitúa frente a una materia que debe ser resuelta por el Juez del Fondo (c. 15º). En consecuencia, desestimaremos el requerimiento de inaplicabilidad, dejando subsistente la totalidad del ordenamiento legal que permita a la Excelentísima Corte Suprema resolver la cuestión tributaria planteada en la gestión pendiente.
5. Disidencia redactada por el Ministro señor **Iván Aróstica Maldonado**, quien argumenta lo siguiente:
  - a. La doble tributación, tanto como la doble sanción por un mismo hecho, quebranta una garantía nítidamente establecida en la Constitución -en su



artículo 19, N° 6, párrafo sexto- cual es que los actos estatales todos deben ser el resultado de un procedimiento justo y racional, con miras a evitar, precisamente, el abuso o exceso de poder. En este mismo sentido, el propio artículo 19, en su N° 20, proscribire los tributos “manifiestamente desproporcionados”. Que, en este sentido, resulta artificial la alegación fiscal, en punto a que el impuesto de que se trata habría recaído sobre personas jurídicas distintas, como si fuesen sujetos pasivos diferentes.

- b. La realidad de las cosas muestra, además, que en la especie no existe un segundo hecho gravado, dado que el Banco de Chile no realizó una “absorción” del Banchile Factoring, sino que se medió una “reunión”, producto de un anterior obstáculo administrativo que impedía a los bancos comerciales desarrollar el giro de factoring. La Ley General de Bancos, contenida en el DFL N° 3, de 1997, supeditó la posibilidad de que los bancos pudieran desarrollar actividades de factoraje a una autorización previa que debía otorgar la Superintendencia del ramo, en sus artículos 70 letra b) y 71 inciso segundo, lo que esta entidad fiscalizadora solo vino a regular mediante la Circular N° 3.119 de 2001.
  - c. Finalmente, conviene puntualizar que, en el orden natural de las cosas, no es el contribuyente quien debe probar que le favorece una “exención”, sino que es el Estado quien debe acreditar que un acto del contribuyente está “afecto” a tributación.
6. Disidencia redactada por el Ministro señor **Juan José Romero Guzmán**, quien argumenta lo siguiente:
- a. El fallo (voto de mayoría) no entra a pronunciarse sobre el fondo del asunto, sino que considera que no es un asunto de aquellos para los cuales este Tribunal Constitucional es competente. ¿Por qué? Se nos dice que le corresponde a la Corte Suprema, conociendo del recurso de casación interpuesto por la requirente, quien debe zanjar la controversia, la cual sería de carácter meramente interpretativo. Este tipo de requerimiento pone de manifiesto la función de la acción de inaplicabilidad, mecanismo correctivo de situaciones muy particulares con consecuencias manifiestamente injustas o desproporcionadas, que una norma legal con vocación de generalidad y abstracción no ha previsto o lo ha hecho inadecuadamente.
  - b. Lo que hace que la situación concreta sea singular es, en primer lugar, que la sociedad absorbente era dueña de más del 99% de la sociedad absorbida y que, por lo mismo, a pesar de tratarse de dos personas jurídicas diferentes, desde el punto de vista de la realidad económica (más que de la meramente formal) el impacto tributario recae sobre el mismo sujeto. Hacemos notar que la noción de



prevalencia de la realidad económica por sobre la de carácter jurídico-formal no es ajena a nuestro derecho. Tal cosa ocurre, a modo ilustrativo, en el ámbito laboral y en el de libre competencia.

- c. La segunda característica atípica de esta hipótesis fáctica es que se encuentra estrechamente vinculada al efecto del FUT (Fondo de Utilidades Tributarias) como regulador del *badwill*. Como bien lo advierte un comentarista “[p]arece ser raro o sacado de contexto el hecho de pensar que el *badwill* tiene una relación con el FUT. A decir verdad, la relación entre estos dos conceptos al principio no se aprecia claramente en el caso de fusiones impropias”. La tercera peculiaridad dice relación con el efecto anómalo que se produce. En efecto, la legislación tributaria provoca un resultado extravagante al obligar a pagar, nuevamente, por la generación material de las mismas utilidades. Aquí, el Banco de Chile -sociedad absorbente-, quien controlaba -con anterioridad a la fusión- el 99,7% de las acciones de la sociedad absorbida (Banchile Factoring), soportó económicamente el pago del Impuesto de Primera Categoría cuando las utilidades retenidas tributaron en la sociedad filial (absorbida), tributo que, producto de la fusión, el Banco de Chile debe, ahora, pagar nuevamente. En cuarto y último lugar, cabe destacar, por ser reflejo de lo irracional o injusto que resulta, que el gravamen se gatilla dependiendo de un hecho meramente circunstancial carente de significación de interés público tributario.
- d. En consecuencia, el requerimiento ha debido acogerse debido a que la aplicación del precepto legal impugnado infringe el artículo 19, Nº 20º, inciso segundo, de la Constitución Política de la República.



**CAUSA ROL N° 8882-20 INA**

**Requirente de inaplicabilidad:** Banco de Chile.

**Norma que se solicitó fuera declarada inaplicable por ser contraria a la Constitución:** artículo 15, inciso segundo, última frase, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

**Normas de la Constitución que el requirente señaló serían vulneradas:** artículo 19 N° 20, artículo 19 N° 2 y artículo 19 N° 15.

**Fecha ingreso causa:** 8 de junio de 2020.

**Sala TC:** Segunda. Integrada por su Presidenta, Ministra señora María Luisa Brahm Barril, y por sus Ministros señores Gonzalo García Pino, Cristián Letelier Aguilar, Nelson Pozo Silva y Miguel Ángel Fernández González.

**Fecha sentencia:** 12 de enero de 2021. **Rechaza por 8 a 2.**

**Integración Pleno:** Presidenta, Ministra señora María Luisa Brahm Barril, y por sus Ministros señores Iván Aróstica Maldonado, Gonzalo García Pino, Juan José Romero Guzmán, Cristián Letelier Aguilar, Nelson Pozo Silva, José Ignacio Vásquez Márquez, señora María Pía Silva Gallinato, y señores Miguel Ángel Fernández González y Rodrigo Pica Flores.

**Juicio en que incidía la solicitud de inaplicabilidad:** Proceso Rol N° 4444-2019, sobre recurso de casación en el fondo, seguido ante la Corte Suprema.