

Santiago, seis de agosto de de dos mil veintiuno.

Vistos:

Se reproduce la sentencia en alzada, con excepción de sus fundamentos noveno a décimo octavo, que se eliminan.

Y se tiene en su lugar y, además, presente:

Primero: Que en estos autos Fabiola Angélica Ramos Mora dedujo recurso de protección en contra de la Dirección Regional del Biobío del Servicio de Impuestos Internos, impugnando la decisión de este último que le ordena restituir el aporte fiscal por \$500.000 que obtuvo al tenor de lo establecido en la Ley N° 21.252, también conocido como "bono clase media".

Funda su acción expresando que trabaja como agente de turismo para la sociedad "Turismo Ramos y Fernández Limitada", de la que es socia mayoritaria, labor por la que percibía una remuneración mensual, como sueldo empresarial, de \$800.000. Expone que uno de los rubros más afectados por la emergencia sanitaria derivada del Covid 19 es el turístico, motivo por el cual desde el mes de marzo de 2020 la actividad de dicha compañía se detuvo completamente y, en consecuencia, desde entonces dejó de recibir ingresos provenientes de la misma, pese a lo cual la empresa ha continuado pagando sus cotizaciones previsionales.

Manifiesta que la Ley N° 21.252 permite solicitar un aporte fiscal de hasta \$500.000 a quienes cumplan los requisitos allí previstos y dado que, a simple vista, los



satisfacía, y apremiada, además, por la necesidad, solicitó y obtuvo ese aporte por la referida suma de \$500.000.

Añade que, sin embargo, por medio de un correo electrónico el recurrido le hizo saber que no cumplía los supuestos contemplados en la citada ley para acceder a tal beneficio, pues se detectó una diferencia entre el sueldo declarado por la recurrente para el mes de julio de 2020, que fue igual a \$0, y "el monto real calculado a partir de sus cotizaciones previsionales obligatorias", motivo por el que debía restituir el dinero percibido por este concepto.

Sostiene que la determinación impugnada es arbitraria, pues ordena a su parte devolver el mencionado beneficio, pese a que cumple los requisitos para obtenerlo. Así, expone que el promedio mensual de las rentas que percibió durante el año 2019 fue superior a \$400.000; añade que, además, su ingreso mensual experimentó una disminución de más de un 30%, pues se vio reducido a \$0 desde abril de 2020, y arguye, por último, que, en el período en que solicitó el aporte en comento, se hallaba en, al menos, dos de las situaciones previstas en la ley, pues las rentas del artículo 42 N° 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta que percibía se vieron disminuidas en los términos expuestos y, además, porque no se encontraba sujeta al régimen del seguro de cesantía allí aludido.

Por otra parte, acusa que el acto recurrido es, además, ilegal, desde que carece de motivación suficiente,



denuncia la conculcación de las garantías de igualdad ante la ley y de propiedad y termina solicitando que se ordene al recurrido dejar sin efecto el acto que ordenó a su parte restituir el aporte fiscal tantas veces citado y que se abstenga en el futuro de disponer dicha devolución, con costas.

Segundo: Que al informar el recurrido pidió el rechazo del recurso, con costas, aduciendo, en lo que interesa al presente análisis, que la actora no satisface las exigencias establecidas para obtener el beneficio en comento. Al respecto explica que sus remuneraciones eran pagadas por la sociedad "Turismo Ramos y Fernández Limitada", de la cual la recurrente es representante legal y socia mayoritaria con un 97,5% de participación social, circunstancia de la que deduce que la citada erogación corresponde, en realidad, a un sueldo empresarial, materia regulada en el artículo 31, N° 6, de la Ley sobre Impuesto a la Renta y no en el artículo 42 del mismo cuerpo legal.

En este sentido subraya que, dada su participación en la referida sociedad, la recurrente no puede ser considerada como trabajadora dependiente de la misma, pues no media entre ambas el vínculo de subordinación y dependencia propio de toda relación laboral, sin perjuicio de que su trabajo para la empresa sea calificado como uno independiente para el sólo efecto de que pueda realizar cotizaciones previsionales.



Tercero: Que, tal como quedó asentado en el fallo de primer grado, son hechos no controvertidos los siguientes:

A.- La actora presta servicios como agente de turismo para "Turismo Ramos y Fernández Limitada", sociedad de la cual es representante y socia mayoritaria, con un 97,5% de participación social.

B.- Por sus servicios para dicha compañía percibe una remuneración bruta, a título de sueldo empresarial, de \$800.000.

C.- Desde abril de 2020 la empresa cesó en sus actividades por efecto de las medidas sanitarias adoptadas por la pandemia por Covid 19, circunstancias en las que sólo pagó a la recurrente sus cotizaciones previsionales.

D.- La actora solicitó y obtuvo el aporte fiscal previsto en el artículo 4 de la Ley N° 21.252, consistente en la entrega de una suma de dinero, por una sola vez, ascendente a \$500.000.

E.- Mediante correo electrónico de 3 de octubre de 2020 el Servicio de Impuestos Internos comunicó a la recurrente que no cumplía los requisitos establecidos en la Ley N° 21.252 para acceder a dicho beneficio, motivo por el que "deberá restituir el monto del Aporte Fiscal (Bono Clase Media)" recibido, expresando que "detectó diferencias entre el monto que Ud. declaró como sueldo tributable del mes de julio de 2020 al momento de solicitar el bono, y el monto real calculado a partir de sus cotizaciones



previsionales obligatorias", concluyendo que, en consecuencia, "no cumple con el requisito legal de registrar una disminución del 30% o más de sus remuneraciones en el mes de julio 2020, respecto del promedio de ingresos totales de 2019".

Cuarto: Que para resolver el asunto en examen es necesario recordar que el artículo 4 de la Ley N° 21.252 preceptúa que: *"Establécese para las personas que cumplan los requisitos del artículo 2, por una sola vez, un aporte con cargo a recursos fiscales sin la obligación de reintegrarlo, denominado el "Aporte Fiscal", que se podrá solicitar dentro del primer mes de vigencia de esta ley"*.

A su turno, el artículo 2 del mismo texto legal precisa, en lo pertinente, que: *"Tendrán acceso a lo contemplado en esta ley, tanto para el Aporte Fiscal a que se refiere el artículo 4, como para el beneficio contemplado en el artículo 5, las personas naturales que cumplan los siguientes requisitos copulativos:*

1) *Que su promedio mensual de rentas percibidas en el año calendario 2019 sea igual o mayor a \$400.000. Para efectos de esta determinación, las rentas se reajustarán según la variación del Índice de Precios al Consumidor entre el último día del mes anterior a su percepción y el último día del mes anterior al primer mes en el que se puede solicitar el beneficio que contempla esta ley, momento en que se verificará este requisito.*



2) *Que experimenten una disminución de, al menos, un 30%, de su ingreso mensual, determinada según la variación porcentual entre su Ingreso Promedio Mensual y su Ingreso Mensual, de acuerdo a lo contemplado en el artículo 3.*

3) *Que durante el período en que se puede solicitar el Aporte Fiscal o el beneficio que contempla esta ley, se encuentren en alguna de las siguientes situaciones:*

[...]

b) *Que perciban rentas del artículo 42 N° 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta que se hayan visto disminuidas conforme al número 2) anterior y, en caso que corresponda, complementos de remuneración con cargo al seguro de cesantía por un pacto de reducción temporal de la jornada de trabajo conforme a la ley N° 21.227;*

c) *Que no estén sujetos al régimen del seguro de cesantía por no haber ejercido la opción indicada en el artículo primero transitorio de la ley N° 19.728, siempre que no perciban rentas del artículo 42 N° 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta por encontrarse cesantes”.*

Quinto: *Que, según refiere la recurrente, solicitó el beneficio de que se trata en el entendido de que cumplía los requisitos previstos en el artículo 2 de la Ley N° 21.252, desde que, habiendo sido superior a \$400.000 el promedio mensual de las rentas que percibió durante el año 2019, dichos ingresos experimentaron una disminución de más de un 30%, sin perjuicio de que, además, tales rentas*



corresponden a las contempladas en el N° 1 del artículo 42 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

A su turno, el Servicio de Impuestos Internos aduce que los ingresos que la actora percibía por su trabajo para "Turismo Ramos y Fernández Limitada" correspondían, en realidad, a un sueldo empresarial, previsto en el N° 6 del artículo 31 del mismo cuerpo legal, atendido el hecho de que la señora Ramos Mora posee una participación equivalente al 97,5% del capital de esa compañía. Asevera, además, que, dada esa calidad, la recurrente no es una trabajadora dependiente de la sociedad en comento.

Sexto: Que, en consecuencia, el asunto sometido al conocimiento de esta Corte exige determinar si los ingresos percibidos por la actora, como retribución por el trabajo realizado para "Turismo Ramos y Fernández Limitada", corresponden a la renta a que se refiere el N° 1 del artículo 42 de la Ley sobre Impuesto a la Renta o si, por el contrario, se trata del sueldo empresarial tratado en el N° 6 del artículo 31 del mismo texto legal.

El inciso 1° del N° 1 del mencionado artículo 42 prescribe que: *"Se aplicará, calculará y cobrará un impuesto en conformidad a lo dispuesto en el artículo 43, sobre las siguientes rentas:*

1°.- Sueldos, sobresueldos, salarios, premios, dietas, gratificaciones, participaciones y cualesquiera otras asimilaciones y asignaciones que aumenten la remuneración



pagada por servicios personales, montepíos y pensiones, exceptuadas las imposiciones obligatorias que se destinen a la formación de fondos de previsión y retiro, y las cotizaciones que se destinen a financiar las prestaciones de salud, calculadas sobre el límite máximo imponible del artículo 16 del decreto ley N° 3.500, de 1980. En el caso de pensionados, se considerará el límite máximo imponible indicado en el artículo 85 del decreto ley N° 3.500, de 1980. Asimismo, se exceptúa la cotización para el seguro de desempleo establecido en la letra a) del artículo 5° de la ley N° 19.728, que establece un seguro de desempleo, calculada sobre la base establecida en el artículo 6° de dicha ley, como también las cantidades por concepto de gastos de representación”.

Por su parte, el artículo 31 de la misma ley estatuye, refiriéndose a la determinación de la renta líquida de las personas naturales o jurídicas que explotan bienes o desarrollan actividades afectas al impuesto de primera categoría, que ello se hará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, precisando que, al efecto, procederá la deducción de los gastos especiales que detalla, en las condiciones que especifica, entre los que se cuentan, en su N° 6, los “Sueldos, salarios y otras remuneraciones, pagados o adeudados por la prestación de servicios personales”.



A lo dicho añade que *"No obstante disposición legal en contrario, para fines tributarios, se aceptará como gasto la remuneración"*, razonablemente proporcionada en los términos descritos en la misma disposición, que *"se asigne al socio, accionista o empresario individual que efectivamente trabaje en el negocio o empresa"*, enfatizando enseguida que, en todo caso, *"dichas remuneraciones se considerarán rentas del artículo 42, número 1"* de la misma ley.

Séptimo: Que, como surge de las normas transcritas en lo que precede, el beneficio de que se trata, previsto en la Ley N° 21.252, está dirigido a la persona que percibe rentas del artículo 42 N° 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, esto es, a quien recibe un sueldo o salario como consecuencia de la prestación de sus servicios personales a un empleador.

En otras palabras, el aporte fiscal contemplado en el artículo 2 de la Ley N° 21.252 ha sido establecido en favor de los trabajadores dependientes, vale decir, de aquellos que realizan una labor para un tercero bajo un vínculo de subordinación o dependencia, que configura, por consiguiente, una relación laboral entre ambos.

Esta conclusión, vale decir, que el N° 1 del artículo 42 mencionado grava los ingresos provenientes del trabajo se ve refrendada, por una parte, por el título que la propia ley otorga a este impuesto, al que denomina de



"Segunda categoría" o "De las rentas del trabajo", y por lo sostenido por la doctrina, en cuanto se reconoce que el artículo 42 del Decreto Ley N° 824 considera un hecho gravado genérico, referido a la percepción de una renta, sea bajo la forma de sueldo, sobresueldo, salario, etc., que debe ser pagada por la *"prestación de servicios personales, esto es, por trabajos ejecutados al amparo de un vínculo de subordinación o dependencia"* ("Impuesto a la Renta. Segunda Categoría Global Complementario", de Christian Aste Mejías. Editorial Legal Publishing Chile, primera edición, agosto de 2008. Tomo II, página 10).

Octavo: Que, por otro lado, el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta forma parte del Párrafo 3°, intitulado "De la base imponible", que se ubica en el apartado denominado "PRIMERA CATEGORÍA. De las rentas del capital y de las empresas comerciales, industriales, mineras y otras", del Título II de la citada ley, y por su intermedio se regula el modo en que se determina la renta líquida de las personas naturales o jurídicas que explotan bienes o desarrollan actividades afectas al mencionado impuesto, es decir, al de primera categoría.

Al respecto dicho precepto estatuye que, con tal fin, se han de deducir de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, entre los que incluyen, en su N° 6, los *"Sueldos, salarios y otras remuneraciones, pagados o adeudados por la prestación de servicios*



personales”, precisando enseguida que “para fines tributarios, se aceptará como gasto la remuneración”, razonablemente proporcionada que “se asigne al socio, accionista o empresario individual que efectivamente trabaje en el negocio o empresa”, para concluir esta parte enfatizando que, “en todo caso, dichas remuneraciones se considerarán rentas del artículo 42, número 1” de la misma ley.

Noveno: Que, como se observa, en la determinación de la renta líquida de las personas naturales o jurídicas afectas al impuesto de primera categoría es posible descontar de la renta bruta, como gasto necesario para su producción, la remuneración, razonablemente proporcionada, que *“se asigne al socio, accionista o empresario individual que efectivamente trabaje en el negocio o empresa”,* la que se considerará *“renta del artículo 42, número 1”*.

De lo referido aparece con nitidez que el artículo 31 en comento se refiere a la determinación de la base imponible del impuesto de primera categoría que afecta a *“las rentas del capital y de las empresas comerciales, industriales, mineras y otras”,* de modo que se trata de un gravamen distinto del global complementario o impuesto al trabajo aludido más arriba.

Es en este contexto que el legislador permite homologar los *“sueldos, salarios y otras remuneraciones, pagados o adeudados por la prestación de servicios*



personales" a que se refiere el N° 6 del artículo 31 tantas veces citado, con la remuneración "*que se asigne al socio, accionista o empresario*", pues, aunque ambas remuneraciones son distintas, en tanto responden a realidades y naturalezas diversas, las dos contribuyen a la generación de la renta gravada.

Así, la primera corresponde, efectivamente, al gasto derivado del salario pagado como contraprestación del trabajo personal realizado por aquellos empleados que se desempeñan para la empresa bajo un vínculo de subordinación o dependencia, mientras que la segunda obedece a una ficción del legislador que permite descontar de la renta bruta el dinero asignado al socio que trabaje en el negocio, considerando que resulta igualmente útil para producir el ingreso gravado.

En otros términos, pese a que ambos tipos de remuneración presentan una naturaleza jurídica diversa, la ley permite que sean consideradas como semejantes para este particular fin, esto es, para establecer el monto de la renta líquida del empresario, ejercicio que, a su vez, permitirá determinar el monto del impuesto que este último habrá de pagar.

Décimo: Que, así las cosas, forzoso es concluir que, aun cuando el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta declara en su N° 6 que la remuneración del socio que trabaja en la empresa es considerada renta del N° 1 del



artículo 42 de la misma ley, su naturaleza corresponde, en realidad, a un ingreso de tipo empresarial, esencia que no se ve alterada por la citada homologación legal, pues ésta tiene un fin meramente práctico que no incide en su carácter y que no permite, de modo alguno, sostener que es idéntica al sueldo o salario pagado al trabajador que se desempeña para esa misma compañía bajo vínculo de subordinación o dependencia.

Demostración de lo mismo es el hecho de que, si bien ambas clases de ingresos concurren en la generación de la renta de la empresa, no se encuentran gravados, empero, por el mismo impuesto, ni éste afecta a las mismas personas.

Décimo primero: Que establecido que ambas clases de remuneración obedecen a realidades y naturalezas diversas, se ha de entender que la renta a que se refiere el artículo 2 de la Ley N° 21.252, esto es, la del N° 1 del artículo 42 del Decreto Ley N° 824, corresponde, precisamente, a la que es fruto del trabajo dependiente, esto es, a la que se paga como consecuencia de la existencia de un vínculo de subordinación y dependencia entre el trabajador y la empresa, relación que, sin duda alguna, no concurre en el caso de un socio de una compañía de responsabilidad limitada, máxime si el porcentaje de su participación en la propiedad social supera el 90%.

Décimo segundo: Que por estos motivos no se observa ilegalidad o arbitrariedad alguna en la actuación del



recurrido, quien, por la inversa, se ha limitado a dar estricta aplicación a los términos de la Ley N° 21.252, en cuanto prescribe que el beneficio o aporte fiscal de que se trata sólo resulta admisible respecto de los trabajadores dependientes que perciben alguna de las rentas a que se refiere el N° 1 del artículo 42 del Decreto Ley N° 824, cuyo no es el caso de la actora, a quien la sociedad "Turismo Ramos y Fernández Limitada" pagaba una remuneración por su labor atendida su calidad de socia de la misma, razones por las cuales el arbitrio constitucional necesariamente debe ser rechazado, tal como viene resuelto.

Por estas consideraciones y de conformidad, asimismo, con lo que dispone el artículo 20 de la Constitución Política de la República y el Auto Acordado de esta Corte sobre tramitación del recurso de protección, **se confirma** la sentencia dos de febrero de dos mil veintiuno, pronunciada por la Corte de Apelaciones de Concepción.

Regístrese y devuélvase.

Redacción a cargo del Ministro señor Muñoz.

Rol N° 11.756-2021.

Pronunciado por la Tercera Sala de esta Corte Suprema integrada por los Ministros (as) Sr. Sergio Muñoz G., Sra. Ángela Vivanco M., Sra. Adelita Ravanales A., Sr. Mario Carroza E y Juan Muñoz P. (s). No firma, no obstante haber concurrido al acuerdo de la causa, el Ministro Suplente Sr.



Muñoz P. por haber concluido su período de suplencia.

Santiago, 06 de agosto de 2021.



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

