

Santiago, cuatro de diciembre de dos mil diecinueve.

Vistos:

En estos antecedentes Rol 36.194-2017 de esta Corte Suprema, referidos a un procedimiento sobre reclamación tributaria iniciado por Petróleos Marinos de Chile Limitada, por sentencia de primera instancia de veintisiete de octubre de dos mil dieciséis, escrita a fojas 670 y siguientes, se rechazó la reclamación, manteniéndose la resolución impugnada.

Dicha sentencia fue apelada por la reclamante, recurso del cual conoció una sala de la Corte de Apelaciones de Valparaíso, la cual, por sentencia de veintidós de junio de dos mil diecisiete, escrita a fojas 1.025 y siguientes, la revocó, acogiendo el reclamo, dejando sin efecto la Resolución Exenta 17.000 N° 150/2014 del Servicio de Impuestos Internos —en todos sus extremos, que modificó la pérdida declarada por el contribuyente para el Año Tributario 2014— validando la declaración de renta del referido período, y ordenando la devolución solicitada, con costas.

Contra dicha sentencia, el Servicio de Impuestos Internos dedujo recurso de casación en el fondo, el cual se trajo en relación a fojas 1.049.

Considerando:

Primero: Que por el recurso de casación sustancial, el Servicio de Impuestos Internos —en adelante, el Servicio— denuncia, en su primer capítulo, una contravención de los artículos 31, incisos primero y tercero (actual cuarto) N° 3; a los incisos primero y segundo del artículo 33, N° 1, letra g) de la Ley Sobre Impuesto la Renta, en relación con el artículo 21 del Código Tributario. Sostiene que, para que un desembolso —de la naturaleza de aquel discutido— pueda ser rebajado por parte de la reclamante, se deben cumplir los requisitos legales, esto es, que se relacionen directamente con el giro o la actividad que se desarrolla; que

se trate de gastos necesarios para producir la renta, que no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios; que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto; y, por último, que se acredite o justifique de forma fehaciente ante el Servicio, es decir, que el contribuyente pruebe la naturaleza, necesidad, efectividad y monto de dichos gastos .

Explica que el Servicio, ante la devolución de impuestos impetrada por la contribuyente, le solicitó que aportara la documentación del período tributario fiscalizado, antecedentes que certificasen la procedencia de la pérdida tributaria invocada. Sostiene que la Corte de Apelaciones de Valparaíso decidió revocar el fallo de primer grado, fundado en que se habría acreditado por parte del contribuyente el aporte —de las acciones que mantenía en la sociedad PMC Terminal de Combustibles SpA— a un valor inferior al costo de adquisición, por lo que era el Servicio quien tenía la posibilidad o la carga de tasar el valor de dichos títulos, a través del mecanismo establecido en el artículo 64, N° 3 del Código Tributario.

Refiere que la infracción de ley que enuncia está dada por cuanto, en el proceso de fiscalización, el Servicio cuestionó que los antecedentes presentados por el contribuyente no permitían concluir que la pérdida generada cumpliera con las exigencias establecidas en el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en especial, que el desembolso resultase necesario para producir la renta. La necesidad que deben cumplir los gastos corresponde a una calificación jurídica que los jueces deben efectuar, respecto de los hechos que se encuentren acreditados. Señala que si bien existen antecedentes sobre la efectividad del aporte a un valor inferior al costo tributario, la reclamante no acreditó las circunstancias que permitiesen determinar que dicha operación haya tenido el

carácter de necesaria, en los términos de obligatoria e ineludible para efectos de producir la renta.

En cuanto a la infracción del artículo 21 del Código Tributario, refiere que el fallo pasa por alto dicha norma al entender que, el Servicio era quien debía tasar la operación y no el contribuyente acreditar la necesidad de la pérdida tributaria hecha valer improcedentemente en su renta líquida imponible.

En el segundo capítulo de su arbitrio, denuncia una falsa aplicación del artículo 64 por sobre el artículo 59 del Código Tributario, por cuanto refiere que el procedimiento corresponde a la respuesta sobre una petición administrativa de devolución de pagos provisionales por utilidades absorbidas, el cual se encuentra reconocido y regulado en el inciso final del artículo 59 citado, procedimiento que se diferencia de aquellos cuya naturaleza corresponde a la revisión de la correcta determinación de impuestos declarados. Explica que, el proceso —que motivó el reclamo— es de aquellos que tienen por finalidad dar respuesta a una solicitud de devolución de impuestos y no de aquellos que fiscalizan la correcta declaración de los mismos, por lo que el Servicio no se encontraba en la obligación, ni menos en la necesidad de determinar un valor de mercado, sino que simplemente revisar el cumplimiento de los requisitos que autorizan la devolución solicitada, siendo el contribuyente quien debía acreditar que la pérdida —que generó— cumplía con los requisitos de razonabilidad, atendibles a una enajenación que —supuestamente— resultaba necesaria para producir la renta.

Por todo lo anterior, solicita que se invalide la sentencia impugnada, y se dicte sentencia de reemplazo que confirme el fallo dictado en primer grado, dejando a firme la resolución impugnada.

Segundo: Que previo al análisis que impone el recurso deducido, resulta necesario tener en consideración que son hechos de la causa, asentados por los jueces del fondo, los que siguen:

1. La reclamante se encuentra afecta al impuesto de primera categoría, debiendo declarar su renta efectiva sobre la base de contabilidad completa y determinar su renta líquida imponible según las normas de los artículos 29 a 33 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

2. Según escritura pública de 16 de diciembre de 2013, la contribuyente constituyó la sociedad Inversiones La Greda Limitada, cuyo capital se estableció en la suma de \$18.089.540.894, los que fueron aportados en el mismo acto por la contribuyente reclamante, por el valor de \$18.089.360.000, correspondiente a una participación del 99,999%.

3. La contribuyente materializó su participación aportando el dominio de las acciones de las que era titular en la sociedad PMC Terminal de Combustibles SpA, que correspondía al 99,98% del total de las acciones emitidas por esta última.

4. Al momento de la constitución de la sociedad Inversiones La Greda Limitada, la reclamante registraba como valor tributario de la inversión en PMC Terminal de Combustibles SpA en la suma \$18.089.360.000.

5. Se generó una pérdida de \$5.685.623.699, que fue contabilizada por la reclamante en la cuenta de resultado “pérdida para el aporte inversión”.

6. La contribuyente, en su declaración anual de impuesto a la renta del Año Tributario 2014, consignó una pérdida afecta al régimen general de impuesto la renta en la suma de \$8.337.440.298, solicitando devolución de \$1.232.329.227, de los cuales \$1.217.411.684 correspondía al pago provisional por utilidades absorbidas y \$15.290.893, a pagos provisionales de primera categoría.

7. El Servicio, previo proceso de fiscalización, mediante la resolución impugnada disminuyó la pérdida tributaria, rebajando la pérdida tributaria que no había sido acreditada por la suma de \$5.685.623.699 por falta de necesidad, determinándose un nuevo resultado de \$2.651.816.599, autorizándose parcialmente la devolución pedida.

Tercero: Que sobre la base de tales supuestos, el tribunal de primer grado señaló que —en cuanto a la ausencia del trámite de tasación, conforme lo dispuesto el artículo 21 y 64 del Código Tributario— no era obligatorio para que la autoridad tributaria resolviera dictar la resolución denegatoria de una solicitud de PPUA como la de autos, siendo exigible sólo para el caso que se procediera a practicar las correspondientes liquidaciones o reliquidaciones, no concurriendo los supuestos referidos a las hipótesis del inciso segundo del artículo 21, ni tampoco aquellos del artículo 22 del mismo código, agregando que, como se ha asentado en reiterada jurisprudencia judicial, conforme lo exige la normativa aplicable ya citada, pesa sobre el contribuyente reclamante el *onus probandi* a efectos de dar cumplimiento a su obligación emanada del artículo 21 del Código Tributario y desvirtuar, con pruebas suficientes, las impugnaciones del Servicio probando, en definitiva, la procedencia y cumplimiento de los requisitos legales del gasto cuestionado, conforme el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Por lo anterior, concluyó que los diversos antecedentes aportados resultaban insuficientes e inidóneos para determinar el valor pretendido, apareciendo que la reclamante no demostró fehacientemente la pérdida tributaria por la suma de \$5.685.623.699, declarada y contabilizada en la cuenta de resultado N° 5.4.009.010-6 “pérdida para el aporte inversión”, objeto de la declaración anual de impuesto la renta folio 243.429.494 sobre la cual se invocó la devolución de

PPUA, por cuanto no se acreditó en los términos exigidos por el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto la Renta.

Por su parte, el sentenciador de segundo grado, para revertir tal decisión, concluyó que *“el Servicio de Impuestos Internos tenía la posibilidad —y la carga— de tasar esas acciones, conforme lo dispone el artículo 64 del Código Tributario, en su inciso tercero, si se aportaron a un valor inferior al de libro y que pareciera al ente fiscalizador también inferior al de mercado, y esa tasación le era obligatoria al ente público para rechazar el gasto, aunque no nos encontremos en el caso de una liquidación, sino de una resolución, al contrario de lo que supuso el tribunal a quo”,* ya que no se estaría *“en el caso de objeción a la veracidad de una operación o de un precio, sino a la referida a la adecuación de dicho precio al valor real de lo transferido. Y para ese evento hay un regla especial y clara, contenida no en el artículo 21, como se supuso en primer grado, sino en el 64 inciso tercero del Código Tributario, que da al Servicio de Impuestos Internos una poderosa herramienta: le permite tasar por sí mismo ese valor correcto; esto es, asignar el que le parezca corresponder al de mercado. Obviamente, para eso habrá de ajustarse a un procedimiento técnico, que demuestre el valor de mercado y, con ello, por qué el asignado por el contribuyente sea inadecuado. Esa demostración técnica es de su cargo, y le es exigible por la general necesidad de razonabilidad aplicable a toda actuación administrativa. Como contrapartida a la facultad de tasar está, por cierto, la necesidad de aceptar la declaración del contribuyente, si se decide no utilizar la medida del artículo 64. Esa norma, en suma, pone el peso de la prueba del valor de mercado de los aportes, de cargo del Servicio, y no del particular. Sólo una vez efectuada esa tasación será el contribuyente quien podrá objetarla, y entonces —pero sólo entonces— sí que pesará sobre el reclamante la carga de demostrar que esté equivocada”.*

Cuarto: Que, en síntesis, lo sometido al conocimiento de esta Corte, a través de la casación sustancial, es establecer si los sentenciadores del fondo vulneraron la normativa descrita en el arbitrio al determinar la obligación, por parte del Servicio, de efectuar el trámite de tasación para los efectos de fijar el valor mercado de las acciones que la reclamante mantenía en la sociedad PMC Terminal de Combustibles SpA, y que fueron aportadas al momento de constituir la sociedad Inversiones La Greda Limitada, para los efectos de establecer si la pérdida declarada —y que fue el fundamento de la devolución de PPUA solicitada — se ajustaba a los requisitos legales.

Quinto: Que, resulta importante tener presente que dicho conflicto jurídico ha sido planteado, debatido y decidido en reiteradas ocasiones por esta Corte, asentándose una doctrina clara. El artículo 64 del Código Tributario tiene un campo de acción acotado, determinado por su ubicación en el Código Tributario, esto es, dentro del Título IV del Libro I denominado “Medios especiales de fiscalización”, por lo que dice relación exclusiva con la determinación de la base imponible del impuesto a la renta, la que es susceptible de tasación por el Servicio en ciertas y determinadas hipótesis, las cuales no guardan relación con los antecedentes en estudio. En efecto, el valor que está en entredicho en la especie no es la base imponible del impuesto a la renta sino que la verificación de una pérdida que sirve de fundamento para solicitar la devolución de un pago provisional por utilidades absorbidas, que descansa en la existencia de un precio inferior al valor de mercado en la venta de acciones.

Sexto: Que, dado lo anterior, al establecer la sentencia impugnada la obligación por parte del Servicio de tasar las referidas acciones a fin de determinar si la operación se efectuó al valor de mercado y, por tal, su necesidad, ha invertido el *onus probandi* que el legislador tributario ha puesto expresamente de

cargo del contribuyente, conforme la correcta interpretación de los artículos 21 del Código Tributario y 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, yerro de derecho que ha influido sustancialmente en lo dispositivo del fallo, por cuanto dicha alteración en la carga probatoria llevó a los sentenciadores del fondo a acoger el reclamo.

Por estas consideraciones y de acuerdo, además, a lo dispuesto en los artículos 767 y siguientes del Código de Procedimiento Civil, **se acoge** el recurso de casación en el fondo deducido en lo principal de fojas 1.030, por la abogada doña Laura Zamora Astudillo, en representación del Servicio de Impuestos Internos y, en consecuencia, **se invalida** la sentencia de veintidós de junio de dos mil diecisiete, escrita a fojas 1.025 y siguientes, la que se reemplaza por la que se dicta a continuación, sin nueva vista y en forma separada.

Acordada con el voto en contra de los Ministros Sres. Künsemüller y Valderrama, quienes estuvieron por desestimar el recurso de casación, en mérito a las siguientes consideraciones:

1°.- Que, tasar necesariamente implica establecer un valor, única forma de dar certeza al contribuyente acerca de las razones que llevan al Servicio a denegar la solicitud de devolución —materia del reclamo— pues de otro modo se lo deja en la incertidumbre de especular sobre cuál es el valor que se ha establecido para la enajenación de las acciones, que ha motivado la pérdida declarada.

En efecto, la actividad del Servicio al tasar no siempre va a implicar que el valor de los bienes enajenados corresponda al valor tributario, pues si ello fuera así no se entendería cuál es la razón del legislador para establecer parámetros objetivos que delimitan el ejercicio de tal facultad, los cuales justamente están dados al ente fiscal para ser utilizados en la determinación del valor de los bienes enajenados. De modo que, éste eventualmente puede ser mayor al otorgado por

el contribuyente, pero menor al valor libro, de lo que derivaría igualmente la existencia de una pérdida, que aunque menor, igualmente daría derecho a devolución de pago provisional por utilidades absorbidas.

2°.- Que, desde otra perspectiva, resulta acertado lo concluido por los jueces de fondo, en orden a establecer la obligación que pesaba sobre el Servicio para tasar el valor de las acciones aportadas, a fin de establecer si el valor fijado en el acto o contrato corresponde al valor corriente de plaza o al que normalmente se cobra en operaciones de similar naturaleza. El artículo 64 inciso 3° del código del ramo imperativamente señala que, es el Servicio quien debe tasar, es decir establecer el precio de la enajenación. Además, en el presente caso el peso de la prueba no puede recaer únicamente en el contribuyente, pues para que éste soporte la carga de probar que el precio fijado por las partes en el acto o convención se ajusta al valor del mercado, necesariamente el Servicio en forma previa debe haber asignado al bien un valor distinto. Tal interpretación resulta del claro tenor del mencionado artículo 64, inciso 3°, el cual señala que sin necesidad de citación previa el Servicio tasaré el precio del bien mueble enajenado cuando éste sea notoriamente inferior al precio corriente de plaza o al que normalmente se cobra en convenciones de similar naturaleza.

Lo reflexionado se encuentra en armonía con el artículo 63 del Código Tributario, que dispone en lo pertinente: *“El Servicio hará uso de todos los medios legales para comprobar la exactitud de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y para obtener las informaciones y antecedentes relativos a los impuestos que se adeuden o pudieran adeudarse”*; y, en su inciso segundo, dispone: *“El Jefe de la Oficina respectiva del Servicio podrá citar al contribuyente para que, dentro del plazo de un mes, presente una declaración o rectifique,*

aclare, amplíe o confirme la anterior. Sin embargo, dicha citación deberá practicarse en los casos en que la ley la establezca como trámite previo”.

En efecto, en el presente caso el artículo 64, inciso 3° del señalado cuerpo legal expresamente prescinde de la citación; ello se funda en que es el Servicio quien debe tasar y establecer el valor de la operación y sólo una vez efectuado lo anterior recae en el contribuyente la carga de desvirtuar el valor asignado por aquél, reafirmando el valor establecido en el contrato o convención.

3°.- Que, en concepto de los disidentes, no se divisa vulneración al artículo 21 del Código Tributario, toda vez que, según se desprende de la motivación novena de la sentencia en revisión, el peso de la prueba que sí correspondía al contribuyente, de acuerdo al tenor del artículo 21 del Código, decía relación sólo con la existencia misma de la operación y del precio asignado al aporte, y todo ello lo acreditó ante el Servicio, como éste mismo admite. Si al reclamante le era aplicable el artículo 21 para acreditar la efectividad y necesidad de la operación, dicha norma también se aplicaba para concluir que el Servicio no podía prescindir sin más de esos antecedentes, salvo que mediase la tasación analizada, razón por la cual fluye que los jueces de la instancia decidieron en la forma que lo hicieron amparados precisamente en dicha norma por cuanto consideraron que los antecedentes proporcionados por el contribuyente durante la fiscalización y en el proceso cumplían a cabalidad la carga probatoria puesta sobre él, lo que obligaba al órgano fiscalizador a señalar con exactitud el valor de mercado al cual debía considerarse el aporte y, consecuentemente, ajustar la eventual pérdida tributaria, limitando la devolución solicitada.

En conclusión, no se han acreditado, a juicio de los disidentes, las infracciones de ley denunciadas, circunstancia que obliga a rechazar el libelo.

Regístrese.

Redacción a cargo del Ministro Sr. Cisternas y, de la disidencia, sus autores.

Nº 36.194-2017.

Pronunciado por la Segunda Sala integrada por los Ministros Sres. Hugo Dolmestch U., Carlos Künsemüller L., Lamberto Cisternas R., Manuel Antonio Valderrama R., y Jorge Dahm O. No firman los Ministros Sres. Dolmestch y Künsemüller, no obstante haber estado en la vista de la causa y acuerdo del fallo, por haber cesado de sus funciones y por estar con feriado legal, respectivamente.