

Santiago, treinta de diciembre de dos mil diecinueve.

VISTOS:

En estos autos Rol N° 1021-2018, se ha tramitado un procedimiento de reclamación tributaria en el que la parte reclamada del Servicio de Impuestos Internos (en lo sucesivo S.I.I.), en lo principal de fojas 531, dedujo recurso de casación en el fondo contra la sentencia de uno de diciembre de dos mil diecisiete, que se lee a fojas 527, dictada por la Corte de Apelaciones de Valparaíso, que confirmó la de primer grado, de fecha siete de agosto de dos mil diecisiete, escrita a fojas 471, pronunciada por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Valparaíso, que acogió el reclamo deducido por Administradora de Turismo Rosa Agustina Ltda. (En adelante “Rosa Agustina”), y dejó sin efecto la partida N°2 de la Resolución Exenta N°6994/2014, de fecha 22 de septiembre de 2014, emitida por la V Dirección Regional del S.I.I., por la que se eliminó la pérdida tributaria declarada por la sociedad contribuyente para el año tributario 2012, por un monto de \$1.607 millones, y se determinó una utilidad tributaria para dicho período por la suma de \$ 1.268 millones.

A fojas 554, y con fecha treinta de enero de dos mil dieciocho, se dispuso traer los autos en relación.

CONSIDERANDO:

PRIMERO: Que el recurso de nulidad sustantivo deducido por el Servicio de Impuestos Internos estima que los sentenciadores han infringido lo dispuesto en el artículo 31, inciso 1°, y numeral 3, inciso 2°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en relación con los artículos 97 del mismo cuerpo normativo y 21 del Código Tributario.

Señala el impugnante que la fiscalización de que fue objeto la sociedad contribuyente culminó con la denegación del monto solicitado por concepto de

pago provisional por utilidades absorbidas, ante la falta de acreditación fehaciente de la pérdida tributaria y de los requisitos para obtenerla, toda vez que debió acreditarse por ésta que las partidas que componen la pérdida tributaria, cumplían con todos y cada uno de los requisitos para que dichos desembolsos pudieran ser rebajados de la renta líquida imponible, en específico, que éstos eran necesarios para producir la renta, lo que en autos no ocurrió.

Refiere que en el fallo recurrido no se aprecia que la pérdida que declara la contribuyente por la venta del activo en cuestión *-y, consecuentemente, el desembolso incurrido por la misma, con ocasión del pago o abono de deudas que tenía una tercera sociedad. Administradora de Turismo Rosa Agustina Conference Resort & Spa Ltda. con una entidad bancaria-*, pueda ser considerada como inevitable, obligatoria e imprescindible para que Administradora de Turismo Rosa Agustina Ltda. hubiese generado su renta, por cuanto no existía ninguna obligación contraída por parte de la reclamante con la sociedad antes aludida o con sus socios y, menos aún, con los bancos acreedores.

Expone que se conculca, por los sentenciadores del grado, el artículo 21 del Código Tributario, por cuanto liberan a la reclamante de la obligación de acreditar los presupuestos del artículo 31, inciso primero y N° 3, incisos primero y segundo, de la Ley de Impuesto a la Renta, además de dejar de aplicar el artículo 97 del mismo cuerpo de normas, atendido que, al haber percibido devoluciones de impuestos en forma improcedente en el año tributario fiscalizado *-cuya fuente se encuentra en la rebaja excesiva del gasto que en la resolución impugnada se le imputa-*, es procedente el reintegro del mencionado impuesto.

Finaliza solicitando que se invalide el fallo recurrido, dictándose la correspondiente sentencia de reemplazo por la que se revoque la de primera

instancia y se declare que se rechaza la reclamación deducida por la contribuyente.

SEGUNDO: Que, de acuerdo al tenor del recurso referido en los motivos que preceden, éste se estructura sobre la base de no haberse acreditado fehacientemente por la sociedad reclamante la pérdida tributaria declarada para el año tributario 2012, en particular, todas y cada una de las partidas que la componen, lo que implica que la misma no pudo ser considerada como un gasto necesario *–inevitable o imprescindible–* para generar la renta y, por ende, no pudo ser rebajado de la renta líquida imponible.

TERCERO: Que los hechos que han sido asentados por los sentenciadores del grado y sobre los que se han efectuado las decisiones que se atacan por medio del arbitrio en estudio, son los siguientes:

1.- Que durante el año comercial 2011, doña Karin Kruger Reisch (al efecto accionista tanto de Rosa Agustina como de Administradora de Turismo Rosa Agustina Conference Spa Ltda.) y la contribuyente Administradora de Turismo Rosa Agustina Ltda., vendieron, cedieron y transfirieron al Banco del Estado de Chile el Fundo El Calco, Lo Narváez, comuna de Olmué *–de propiedad de doña Karin Kruger Reisch–*, así como todo lo edificado, plantado y sembrado en el mismo, respectivamente, todo lo cual se compró, aceptó y adquirió por dicha entidad bancaria con el único y exclusivo objeto de entregarlos en arrendamiento con opción de compra a los mismos vendedores *-figura denominada Leaseback-*..

2.- Que las plantaciones, construcciones y edificaciones vendidas al Banco Estado, estaban registradas en la contabilidad de la sociedad reclamante como un activo fijo inmovilizado denominado *“Hotelería”* por un monto de \$6.497.175.235 y, que fue vendido en la suma neta de \$3.667.091.328, generándose una pérdida por \$2.830.083.907.

3.- Que el monto obtenido de la venta al Banco del Estado -según refiere la escritura de Compraventa-, Administradora de Turismo Rosa Agustina Ltda. lo destinó al pago de préstamos bancarios obtenidos por un tercero, Administradora de Turismo Rosa Agustina Conference Resort & SpA Ltda.

En efecto, la cláusula séptima de la escritura de compraventa, dispuso que los comparecientes otorgan mandato mercantil al Banco del Estado de Chile para que *“el precio de la compraventa, la suma de \$3.200.000.000 sea entregada a Scotiabank Chile, para ser destinada al pago o abono de deudas directas e indirectas que pueda tener Administradora de Turismo Rosa Agustina Conference Resort & SpA Ltda., como así también, la suma equivalente a UF 18.708,5784, sea destinada a pagar deudas directas o indirectas que tengan los vendedores con el Banco del Estado de Chile”*.

4.- Que durante los años comerciales 2009 y 2010, una tercera sociedad, esto es, Administradora de Turismo Rosa Agustina Conference Resort & SpA Ltda. solicitó diversos préstamos bancarios por la suma de \$3.515.877.174, los cuales, una vez ingresados a la caja de esta sociedad, eran retirados por uno de sus socios y reinvertidos en Administradora de Turismo Rosa Agustina Ltda., destinándose dichas sumas a la construcción de instalaciones hoteleras de esta última.

5.- Que, para garantizar el pago de dichos préstamos, una de las socias de ambas sociedades -doña Karin Kruger Reischl-, constituyó hipotecas con cláusula de garantía general, sobre el inmueble de su propiedad correspondiente al Fundo El Calco, Lo Narváez, comuna de Olmué, comprendiéndose en dicha hipoteca las edificaciones, plantaciones y construcciones, de propiedad de Administradora de Turismo Rosa Agustina Ltda., las cuales se encuentran adheridas a dicho bien

CUARTO: Que, considerando los hechos antes reseñados, la Corte de Apelaciones de Valparaíso confirmó lo resuelto por el tribunal de primera instancia el cual, para acoger el reclamo deducido por la empresa contribuyente, tuvo en consideración, en su motivo vigésimo quinto, que: *“(...) es posible concluir que la reclamante tuvo motivos suficientes y necesarios para la realización del ‘Leaseback’ aludido, los que consisten en la necesidad de contar con flujos de dinero para su posterior retiro por cuenta de uno de sus socios, a fin de reinvertirlos en Administradora de Turismo Rosa Agustina Conference SPA Ltda., con el objeto de pagar los préstamos bancarios que ésta había contraído durante dos años con instituciones bancarias, préstamos que habían originado que se constituyera sobre el bien raíz de propiedad de doña Karin Kruger y sobre todo lo construido, plantado y sembrado en ese terreno, una garantía general hipotecaria la que fue alzada al momento de pagarse las deudas aludidas, concluyéndose también por esta razón la necesidad de la operación cuestionada por el Servicio en la fiscalización de autos”*.

QUINTO: Que, para determinar la suerte del arbitrio en estudio, debe advertirse previamente que el recurso de casación en el fondo tiene por objeto velar por la correcta interpretación y aplicación de las normas llamadas a dirimir la controversia, con el objeto de que este tribunal pueda cumplir con la función uniformadora del derecho asignada por la ley. Para el desarrollo de tal propósito, el recurrente debe señalar pormenorizadamente los yerros jurídicos que se han cometido en la decisión de lo resuelto, los que deben tener influencia sustancial en lo dispositivo del fallo, exigencia que se traduce en la necesidad de demostrar que ellos han tenido un efecto trascendente y concreto, de suerte que su verificación implique una real variación respecto de lo que racional y jurídicamente debería fallarse y lo que efectivamente se resolvió en la resolución impugnada.

Del mismo modo, es necesario también tener en cuenta que esta Corte ya ha señalado reiteradamente (*entre otros en el pronunciamiento Rol N° 31.777-2017, de fecha 26 de septiembre de 2019*) que, al no constituir esta sede una instancia, la revisión de los hechos asentados en el juicio, o el establecimiento de unos otros diversos de los fijados, y que determinan la aplicación de las normas sustantivas dirigidas a dirimir lo debatido no es posible, salvo que se denuncie que al resolver la controversia los jueces del fondo se han apartado del *onus probandi* legal, han admitido medios de prueba excluidos por la ley o han desconocido los que ella autoriza, o que se ha alterado el valor probatorio fijado por la ley a las probanzas aportadas al proceso.

SEXTO: Que tomando en consideración que lo impugnado en el recurso radica en la determinación de si las pérdidas declaradas por la sociedad contribuyente corresponden a gastos necesarios para producir renta, corresponde analizar su pertinencia.

Al efecto, resulta necesario tener en cuenta, en primer término, que el artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, prescribe que: “*La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio*”.

Dicho precepto desarrolla luego una serie de casos excepcionales, en que los gastos no son aceptados por la ley, o bien se admiten cumpliendo con ciertas condiciones adicionales a las que contempla la regla general.

De la disposición que precede, entonces, y como ha sostenido previamente esta Corte, es posible colegir los siguientes requisitos para la determinación de la

renta líquida en casos como el que se analiza, en lo referido a los gastos cuya deducción se pretende: a) que correspondan a desembolsos pagados o adeudados; b) que se encuentren respaldados o justificados fehacientemente con la documentación correspondiente a fin de probar su naturaleza, necesidad, efectividad y monto; c) que correspondan al período en que se está determinando la renta; d) que pertenezcan al giro de la empresa, negocio o actividad; e) que no se trate de gastos que la ley declare como “no deducibles” y f) que no se encuentren rebajados como costo directo, de acuerdo al artículo 30 de la Ley de Impuesto a la Renta (*Sentencia Corte Suprema N° 14.771-14, de 19 de mayo de 2015, entre otras*).

SÉPTIMO: Que siguiendo en esta línea, el entendimiento del vocablo “necesario” se corresponde, entonces, con la significación que le ha atribuido esta Corte, conforme su tenor gramatical, cual es la de aquellos desembolsos en los que inevitablemente ha debido incurrir el contribuyente para generar la renta líquida imponible que se pretende determinar, relacionados directamente con su ejercicio o giro y que tengan el carácter de inevitables y obligatorios para el fin social. (*Sentencia Corte Suprema N° 11.359-2014, de 30 de diciembre de 2014*).

Esto implica que aun cuando un determinado gasto no genere de modo directo utilidades o excedentes constitutivos de renta, como es el caso de las pérdidas de ejercicios anteriores o el castigo de deudas incobrables, en la medida que diga relación con las operaciones que debe llevar adelante un contribuyente, ha de calificarse como necesario para producir la renta. En esas condiciones, es menester dejar constancia que no ha sido discutida la efectividad de los gastos, ni que corresponden al período en que se están determinando las diferencias impositivas, su conexión con el giro del contribuyente y que no han sido rebajados como costo directo, de modo que la controversia se radicó exclusivamente en la

necesidad del gasto, lo que implica que el contribuyente haya debido incurrir inevitablemente en esas sumas para solventar los gastos que le permitan generar la renta bruta global que se pretende determinar, desde que se trata de una compensación establecida expresamente en la ley.

OCTAVO: Que, como se consignara en los motivos que preceden, el tribunal del grado zanjó tal aspecto, determinando la necesidad del desembolso efectuado por la reclamante, considerando la exigencia de contar con flujos de dinero a fin de reinvertirlos en un sociedad diversa (Administradora de Turismo Rosa Agustina Conference Spa Ltda.), para el pago de deudas contraídas por esta última, con el objeto de alzar una garantía general hipotecaria que afectaba a la totalidad de las instalaciones de propiedad de Rosa Agustina.

NOVENO: Que, no obstante lo anteriormente expuesto, del mérito de los antecedentes se desprende que la sociedad Rosa Agustina no había contraído obligación alguna con Administradora de Turismo Rosa Agustina Conference Spa Ltda. o con sus socios, ni con ninguna otra sociedad, en orden a pagar deudas de cualquier naturaleza.

En el mismo sentido, es necesario precisar que no se encuentra acreditado en autos que la reclamante mantuviese deuda alguna con el Banco Scotiabank, institución financiera a la que se destinaron gran parte de los fondos del contrato de leaseback suscrito entre Rosa Agustina y doña Karin Kruger con el Banco del Estado.

DÉCIMO: Que, así las cosas, resulta evidente que la operación de leaseback antes aludida, tuvo por único objeto la generación de flujos de dinero, que no estaban destinados al giro o a generar ingresos propios para la reclamante, sino que fueron directamente dirigidos a pagar una deuda contraída por una persona jurídica distinta de quien rebajó la pérdida de la venta, como un

gasto tributario, motivo por el cual no es posible colegir que dicha operación –y el posterior pago de la deuda contraída por una tercera sociedad con el Banco Scotiabank- pueda ser considerada como obligatoria o imprescindible para generar su renta.

UNDÉCIMO: Que en esas circunstancias, aparece claro que los jueces del grado han incurrido en un error de derecho al momento de resolver la controversia sometida a su conocimiento, toda vez que al determinar que las pérdidas declaradas por la reclamante corresponden a gastos necesarios, pese a que no se estableció en autos que los gastos hechos valer por la contribuyente fueren necesarios para producir la renta, esto es, que puedan calificarse de inevitables u obligatorios, han infringido lo dispuesto expresamente por el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

El yerro detectado tuvo influencia sustancial en lo resolutivo del fallo, desde que llevó a que se acogiese una reclamación tributaria sin cumplir con las condiciones que para ello se requerían, dejando sin efecto las liquidaciones que determinaron el pago del impuesto a la renta por parte de la sociedad contribuyente, de manera que corresponde acoger el recurso de casación en el fondo, tal como se dirá en lo resolutivo.

Y visto, además, lo dispuesto en los artículos 145 del Código Tributario y los artículos 764, 767, 774 y 785 del Código de Procedimiento Civil, **SE ACOGE** el recurso de casación en el fondo deducido por el Servicio de Impuestos Internos en lo principal de fojas 531, en contra la sentencia de uno de diciembre de dos mil diecisiete, que rola a fojas 527, la que por consiguiente es nula y se la reemplaza por la que se dicta a continuación, sin previa vista.

Acordada con el voto en contra de los Ministros Sres. Künsemüller y Valderrama, quienes estuvieron por rechazar el recurso de nulidad sustancial, teniendo presente para ello los siguientes fundamentos:

1.- Que los sentenciadores del grado acogieron el reclamo, teniendo presente para ello, en el motivo vigésimo quinto del fallo de primer grado – *confirmado íntegramente por la sentencia impugnada*-, que la necesidad del gasto, constituido por el desembolso efectuado por la sociedad reclamante, está dada por la exigencia de contar con flujos de dinero a fin de reinvertirlos en un sociedad diversa (Administradora de Turismo Rosa Agustina Conference Spa Ltda.), con el objeto de pagar las deudas contraídas por esta última y así alzar una garantía general hipotecaria que afectaba a la totalidad de las instalaciones de propiedad de Rosa Agustina.

2.- Que las antedichas circunstancias constituyen hechos de la causa, por lo que –*como la ha sostenido con anterioridad esta Corte, entre otros, en los autos Rol N° 12.165-2017, por sentencia de fecha veintinueve de abril de dos mil diecinueve*- para desvirtuarlos e instalar la premisa fáctica favorable a las pretensiones de la recurrente, es necesario que el fallo recurrido en sus fundamentaciones hubiese incurrido en violación de las leyes reguladoras de la prueba, lo que se produce cuando los sentenciadores invierten el onus probandi, rechazan las pruebas que la ley admite, aceptan las que la ley rechaza, desconocen el valor probatorio de las que se produjeron en el proceso cuando la ley les asigna uno determinado de carácter obligatorio, o alteran el orden de precedencia que la ley les diere. Huelga recordar que, a este respecto, la recurrente funda su arbitrio únicamente en la supuesta infracción del artículo 21 del Código Tributario, en cuanto sostiene que el fallo en revisión alteró el onus probando al liberar a la contribuyente de la obligación de acreditar los

presupuestos fácticos de la pérdida declarada. Sin embargo, tal alegación se centra más bien en denunciar la existencia de una valoración inadecuada de la prueba rendida en autos, no logrando apreciarse el yerro denunciado, ni menos que éste revista el carácter de esencial.

3.- Que conforme lo antes expuesto y razonado, no habiéndose acreditado por la recurrente la vulneración de la leyes reguladoras de la prueba denunciada en su libelo –*artículo 21 del Código Tributario*-, las conclusiones a las que arribaron los sentenciadores del grado deben tenerse como hechos inamovibles por esta Corte, lo que implica necesariamente desestimar las pretensiones de la parte reclamante en orden a tener por establecida la necesidad de los gastos que componen la pérdida declarada por la contribuyente, descartándose, en consecuencia, que en la sentencia en estudio se haya infringido o aplicado erróneamente lo preceptuado en el artículo 31, inciso 1°, y numeral 3, inciso 2°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en relación con el artículo 97 del mismo cuerpo normativo.

Regístrese.

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

Nº 1.021-2018

Pronunciado por la Segunda Sala integrada por los Ministros Sres. Carlos Künsemüller L., Lamberto Cisternas R., Manuel Antonio Valderrama R., Jorge Dahm O., y el Abogado Integrante Sr. Ricardo Abuaud D. No firma el Ministro Sr. Dahm y el Abogado Integrante Sr. Abuaud, no obstante haber estado en la vista de la causa y acuerdo del fallo, por estar con feriado legal y ausente, respectivamente.