

Santiago, diecisiete de junio de dos mil veinticuatro.

VISTOS:

En estos autos, causa RUC 16-9-0000958-9 seguida ante el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Los Lagos, el contribuyente Inversiones Cermaq S.A., dedujo recurso de casación en la forma y en el fondo en contra de la sentencia definitiva de segunda instancia pronunciada por la Corte de Apelaciones de Puerto Montt el ocho de agosto de dos mil dieciocho que confirmó, sin costas del recurso, la sentencia dictada con fecha veintiuno de septiembre de dos mil diecisiete, escrita a fojas ciento cincuenta y uno y siguientes, que a su turno resolvió rechazar en todas sus partes el reclamo de fecha 24 de agosto de 2016, interpuesto a fojas 1 y siguientes por don Carlos Martínez Concha, RUN 8.794.106-K, en representación de Inversiones CERMAQ S.A., RUT 76.329.301-7.

CONSIDERANDO:

I.- En cuanto al recurso de casación en la forma.

1º) Que, en su arbitrio de nulidad, el recurrente denuncia como infringida la causal cuarta del artículo 768 del Código de Procedimiento Civil, indicando que la sentencia recurrida incurre en el vicio denominado ultra petita, en los términos contemplados en el artículo 768 N°4 del Código de Procedimiento Civil, pues las partes no sometieron a discusión alegación alguna relativa a la necesidad del gasto.

Agrega que la sentencia de primera instancia, confirmada por la de Corte de Apelaciones de Puerto Montt, desestimó el reclamo debido a que los gastos por concepto de intereses y variación de tipo de cambio (que generaron la pérdida), no cumplirían con los requisitos generales del artículo 31 de la Ley sobre Impuestos a la Renta y especialmente aquel referido a la “necesariedad”

del gasto; argumentación que se aleja absolutamente de la interlocutoria de prueba que fijó el objeto de la controversia.

Finalmente pide que se anule la sentencia recurrida y dicte una sentencia de reemplazo que revoque la de primera instancia, declarando además que la Resolución Exenta reclamada queda sin efecto y es acogido el reclamo por encontrarse acreditado el crédito cuya corrección monetaria y deducción de intereses fueron cuestionados, pues existió ultra petita en el fallo recurrido, motivo suficiente para invalidarlo y dictar la sentencia de reemplazo que valorando la prueba aportada conforme a la sana crítica, considere demostrada la efectividad del crédito externo;

2º) Que, en primer lugar, es la propia reclamante la que plantea la necesidad del gasto, ya que como tercer punto de su reclamo señala que en conformidad a lo dispuesto en el artículo 31 N° 1 de la Ley de Renta, está permitido deducir, como gasto, los intereses generados en créditos destinados a la adquisición de acciones, como es el caso de la contribuyente, toda vez que ésta realizó la deducción de los intereses generados de los créditos obtenidos para la compra de acciones de Mainstream Salmones y Alimentos S.A. La Circular N° 62, emitida el 2 de diciembre de 2014, instruye acerca de las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780, que tienen incidencia en el impuesto a la renta y entraron en vigencia a contar del 1° de octubre de 2014. En concreto, la mencionada circular analiza las modificaciones realizadas a los requisitos para la deducción de ciertos gastos, entre ellos, intereses y demás gastos financieros, indicando además que, respecto de estos intereses y gastos financieros pagados, devengados o adeudados hasta el 30 de septiembre de 2014, podrán deducirse como gasto, si se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 31 de la Ley de Renta. Lo anterior resulta aplicable

al caso de la contribuyente, por cuanto el Servicio no pone obstáculos a que los intereses devengados producto del crédito otorgado por las entidades bancarias extranjeras sean deducidos tributariamente de la base imponible. La Circular N° 62 sólo exige que los intereses cumplan con los requisitos generales que establece el artículo 31 de la Ley de Renta para que sean deducibles como gasto, esto es, que tales sumas no se encuentren rebajadas como parte del costo de adquisición de los bienes, que se encuentren pagadas, devengadas o adeudadas al término del ejercicio;

3°) Que, por otra parte, el servicio en su contestación señala que la contribuyente no ha acreditado el cabal cumplimiento de los requisitos señalados el artículo 31 inciso 1° y 4° de la Ley de Renta, no constando la efectividad de la obligación contraída y con ello, la existencia de él o los acreedores, como tampoco si el crédito ha sido empleado en la adquisición, mantención y/o explotación de bienes que produzcan rentas del giro, gravadas con el Impuesto de Primera Categoría.

Añade que, aun cuando se considere que el crédito que origina los intereses rebajados por el contribuyente, se encuentran efectivamente vinculados a un préstamo anterior de la sociedad dividida Ewos Chile Alimentos Limitada y que éste efectivamente fue destinado a financiar la adquisición de una sociedad vía aumento de capital, no es posible sostener que dicha inversión haya estado destinada a generar ingresos del giro de dicha empresa por lo que no se cumplen los requisitos contemplados en el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta;

4°) Que, respecto al vicio denunciado, esta Corte ya ha asentado que el defecto formal de ultra petita ocurre cuando la sentencia, apartándose de los términos en que las partes situaron la controversia por medio de sus

respectivas acciones y excepciones o defensas, altera el contenido de éstas cambiando su objeto o modificando su causa de pedir. Luego, se hace necesario dilucidar si en la especie el fallo objetado, que confirmó la sentencia de primer grado, existe un desajuste entre lo resuelto y los términos en que las partes formularon sus pretensiones. Al efectuar el examen aludido entre los extremos que señala la doctrina, esto es, acción y excepción o defensa, respecto a lo decidido, se concluye que no existe incongruencia alguna en lo resuelto. En otras palabras, y conforme a lo que dispone el artículo 160 del Código de Procedimiento Civil, existe *ultra petita* cuando lo fallado por el tribunal excede los límites de la controversia, determinado por las acciones y excepciones oportunamente deducidas por las partes en sus escritos fundamentales (demanda y contestación), lo cual, como se dirá a continuación, no acontece en la especie.

En efecto, al efectuar el examen aludido entre los extremos que señala la doctrina, esto es, acción y excepción o defensa y lo decidido, se concluye que no existe discordancia alguna entre lo pedido y lo negado, por cuanto la sentencia recurrida que confirmó la sentencia del Tribunal Tributario y Aduanero, lo hizo en el marco de las alegaciones que las propias partes plantearon, como se indicó en los considerandos segundo y tercero del presente fallo.

En consecuencia, el pronunciamiento censurado no se aleja de lo discutido en el proceso, resultando evidente que los sentenciadores han actuado dentro del ámbito de las atribuciones que les son propias, por habérselas otorgado los litigantes en sus escritos fundamentales o por el propio ordenamiento jurídico, sin que se hayan extendido a puntos no sometidos a su

decisión. Que, en esta línea de razonamiento no resulta admisible el recurso de casación en la forma interpuesto.

II.- En cuanto al recurso de casación en el Fondo.

5º) Que el recurrente ha denunciado tres motivos de casación en el fondo.

Como primer motivo de casación, denuncia la infracción a los artículos 94 y 95 N° 1 de la Ley N° 18.046 de Sociedades Anónimas en relación al artículo 2 N° 1 y 31 inciso primero del DL N° 824, Ley sobre Impuesto a la Renta.

Señala que, pese a que en el recurso de apelación se denunció expresamente que la sentencia de primera instancia desconocía los efectos jurídicos de la división de sociedades, y que la sentencia de segundo grado omite todo pronunciamiento al respecto, incurriendo en una falsa aplicación de los referidos artículos 94 y 95 N° 1, al prescindir de su aplicación en un caso expresamente contemplado por el legislador; a saber, la división de sociedades.

Destaca que, según lo que prescriben literalmente los artículos citados, porque no se produce una liquidación de la sociedad dividida, su patrimonio se escinde asignando parte a la sociedad creada, pasando ésta a ser titular del patrimonio asignado, que incluye todos los derechos y obligaciones que lo conformaban.

Afirma que efectuada la división societaria, la nueva o nuevas sociedades se constituyen en sucesoras universales, en la porción que a cada una le corresponda, de la sociedad dividida. Es un supuesto de sucesión universal parcial. Por ello, constituye un error en la aplicación del artículo 94 y 95 N° 1 de la Ley de Sociedades Anónimas, argumentar que al tratarse de un

crédito heredado no puede existir vinculación alguna con los ingresos de ~~mi~~ su representada. El crédito se contrató con un objeto claro y su historia debe considerarse al calificar la pertinencia de la deducción de los gastos asociados.

Concluye que la sentencia recurrida, al asumir sin más que su representada no habría celebrado el contrato de préstamo, omite deliberadamente el efecto de la sucesión legal que el legislador, por vía del artículo 94 de la Ley de Sociedades Anónimas, establece para la división de sociedades;

6°) Que, como segundo motivo de casación, el contribuyente señala que existe un error de derecho en la aplicación de lo dispuesto en los N° 10 y 12 del artículo 41 en relación con el artículo 32, ambos del Decreto Ley N° 824, Ley sobre Impuesto a la Renta, y a su vez en relación a lo prescrito en el artículo 19 del Código Civil.

Indica que la sentencia recurrida, al confirmar el fallo de primer grado rechazando la deducción por corrección monetaria (variación por tipo de cambio) efectuada por su representada, ha dado una incorrecta aplicación a las disposiciones legales que sustentan su decisión, determinando, en definitiva, la improcedencia de una devolución de impuestos que en derecho le correspondía a la sociedad, originada por una operación aritmética obligatoria para todo contribuyente que posee pasivos en moneda extranjera, razón por la cual el recurso de casación substantiva debe ser acogido;

7°) Que, como tercer y último motivo de casación, la recurrente denuncia la infracción al N° 1 del inciso tercero del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Señala que la sentencia definitiva de segunda instancia incurrió en una contravención formal al artículo 31 inciso tercero N° 1 de la Ley sobre Impuesto

a la Renta por haberse prescindido explícita y abiertamente de la aplicación de la ley.

Indica que, al contrario de lo resuelto por los sentenciadores de segundo grado, Inversiones Cermaq S.A. dedujo correctamente el gasto según lo regula el artículo 31 inciso tercero N° 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta que regula el gasto por intereses.

Destaca que la norma es clara al permitir deducir como gasto los intereses generados en créditos destinados a la adquisición de acciones, como es el caso de Inversiones Cermaq, toda vez que su representada realizó la deducción de los intereses generados de los créditos obtenidos para la compra de acciones de Mainstream Salmones y Alimentos S.A. según consta en los documentos presentados al Banco Central de Chile, por medio de Formulario N° 1 de fecha 22 de noviembre de 2000, folio 6283, correspondiente al crédito N°34658, en el cual consta expresamente que el crédito fue tomado para el financiamiento de la compra de Mainstream Salmones y Alimentos S.A. Esto sumado a que, en el Balance de división, parte integrante de la escritura pública de división aportada oportunamente tanto en la etapa de fiscalización como en el término probatorio de autos, consta expresamente la asignación del activo adquirido con la deuda contraída.

Finalmente, pide que se declare que la sentencia recurrida es nula, y acto seguido, sin nueva vista pero separadamente, dicte la sentencia de reemplazo de conformidad a la ley, esto es, por la que revoque la sentencia definitiva de primera instancia, de 21 de septiembre de 2017 y, en su lugar, declare que se acoge totalmente la reclamación deducida por su representada Inversiones Cermaq S.A., y por consiguiente, que se deja sin efecto la Resolución Exenta N° 329 de 8 de mayo de 2015 emitida por Dirección

Regional de Puerto Montt del Servicio de Impuestos Internos, ello con expresa condena en costas;

8°) Que, de lo expuesto precedentemente, aparece que las disposiciones legales denunciadas por la recurrente en cada uno de sus motivos de nulidad y sus respectivas alegaciones tienen por objeto cuestionar -en lo medular- la conclusión a la que arriban los sentenciadores después de efectuar el análisis de los antecedentes del juicio, estableciendo determinados hechos a los cuales aplicaron –correctamente, a criterio de este tribunal- las normas de derecho que se denuncian como vulneradas.

Así, se expresa en el considerando primero que no queda claro el monto del crédito ni las condiciones, que permitan cotejar lo pactado entre las partes y el registro contable, no siendo posible validar dichos registros. Luego, en el considerando segundo se indica que no se aportaron las respectivas escrituras públicas de constitución, modificación y división de tales sociedades, siendo la única excepción, la que dice relación con la transformación de Inversiones Mainstream Limitada en Inversiones CERMAQ S.A. En el fundamento tercero, a su turno, se señala que sostener la pérdida rebajada como gasto necesario, no cumple con los requisitos generales del artículo 31 de la Ley de la Renta, D.L. 824 de 1974, porque la reclamante inició actividades el 23 de octubre de 2013, razón por la que el pasivo heredado no fue utilizado por esta contribuyente en ninguna operación propia de su giro, en términos tales que no satisface la exigencia legal de constituir un gasto necesario para producir la renta, sino que se trata, en cambio, de una deuda de arrastre de operaciones realizadas por otra sociedad, esta es, EWOS Chile Alimentos Limitada. Por último, en el considerando cuarto se establece que, en este orden de ideas, para que un gasto pueda ser tributariamente aceptado, debe relacionarse

directamente con el giro o actividad que se desarrolla, que se trate de gastos necesarios para producir la renta, entendiéndose que es indispensable para un determinado fin.

Es importante recalcar que el contribuyente pretende deducir como gasto necesario para producir la renta por concepto de variación de tipo de cambio e intereses generados un crédito heredado como producto de la división de EWOS Chile Alimentos Limitada, de quien es sucesora, invocando el Art. 31 N° 1 de la Ley de Impuesto a la Renta, lo cual no resulta procedente, puesto que como se indicó por los sentenciadores del fondo, *“Este pasivo se traspasa al momento de la división, el actor aporta pagaré suscrito con Cermaq ASA, por medio del cual se obliga a pagar dicha suma, con lo que se acredita que se trata de un pagaré a la vista, pero no se dejan establecidas las condiciones del crédito, por lo que, no queda claro el monto del crédito ni las condiciones, que permitan cotejar lo pactado entre las partes y el registro contable, no siendo posible validar dichos registros”*. Este pasivo originado por la devolución solicitada por pagos provisionales por utilidades absorbidas por \$1.679.457.373, no se tuvo por acreditado, supuesto fáctico que sustenta toda la argumentación de las causales de casación impetradas;

9°) Que como se advierte, lo planteado en el recurso de casación por la recurrente es pretender imponer un razonamiento que no se sustenta en los supuestos de hecho establecidos por el fallo, desconociendo el fijado por los sentenciadores de la instancia.

Luego, para tener éxito en su pretensión, forzoso sería tener que modificar los hechos asentados y establecer otros nuevos que permitan configurar la tesis que propugna. Para ello es necesario que el impugnante

hubiese denunciado infracción a las leyes reguladores de la prueba, lo que, no obstante, no aconteció en la especie;

10º) Que, en efecto, la doctrina y la jurisprudencia han caracterizado al recurso de casación como un medio de impugnación de carácter extraordinario, que no constituye instancia jurisdiccional, pues no tiene por finalidad propia revisar las cuestiones de hecho del pleito ya tramitado. Antes de eso, es un recurso de derecho, ya que su resolución debe limitarse a examinar la correcta o incorrecta aplicación de la ley en la sentencia que se trata de invalidar, respetando los hechos establecidos en el fallo por los jueces sentenciadores. Como se sabe, esa limitación a la actividad judicial de esta Corte se funda en el artículo 785 del Código de Procedimiento Civil, al disponer que la Corte Suprema al invalidar una sentencia por casación en el fondo debe dictar acto continuo y sin nueva vista, pero separadamente, la sentencia que zanje el asunto que haya sido objeto del recurso de la manera que crea conforme a la ley y al mérito de los hechos, tal como se han establecido en el fallo recurrido. Solo es posible la alteración de los hechos asentados por los tribunales de instancia, si la infracción de ley responde a la transgresión de una o más normas reguladoras de la prueba, mas no respecto de la apreciación de las probanzas que se hubiesen rendido, que es facultad privativa del juzgador.

Por tal motivo las causales no pueden prosperar.

Y visto, además, lo dispuesto en los artículos 767 y 805 del Código de Procedimiento Civil, **SE RECHAZAN** los recursos de casación en la forma y en el fondo deducidos por el contribuyente, en contra de la sentencia de ocho de agosto de dos mil dieciocho, dictada por la Corte de Apelaciones de Puerto Montt en la causa Rol 32-2017.

Regístrese y devuélvase.

Redacción a cargo del Ministro Sr. Leopoldo Llanos Sagristá.

Nº 22228-2018

Pronunciado por la Segunda Sala de la Corte Suprema integrada por el Ministro Sr. Leopoldo Llanos S., la Ministra Sra. María Teresa Letelier R., el Ministro Sr. Jean Pierre Matus A., la Ministra María Cristina Gajardo H., y la Abogada Integrante Sra. Pía Tavorari G. No firma la Abogada Integrante Sra. Tavorari, no obstante haber estado en la vista de la causa y acuerdo del fallo, por estar ausente.