

Santiago, trece de enero de dos mil veinticinco.

VISTOS:

En estos autos Rol N° 2.948-2019 se ha tramitado un procedimiento de reclamación tributaria en que el abogado Luis Moya González, en representación del Servicio de Impuestos Internos, interpone recurso de casación en el fondo en contra de la sentencia definitiva de segunda instancia dictada con fecha doce de diciembre de dos mil dieciocho por la Corte de Apelaciones de Temuco, que confirmó la sentencia definitiva de primera instancia pronunciada por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Araucanía con fecha once de diciembre de dos mil diecisiete, la que, a su vez, había acogido en parte la reclamación interpuesta por el contribuyente en contra de la Liquidación 207 de 25 de abril de 2016, emitida por la IX Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos, mediante la que se determinaron diferencias por concepto de impuesto de primera categoría.

Recorre de casación el Servicio de Impuestos Internos y con fecha diez de abril de dos mil diecinueve se dispuso traer los autos en relación.

CONSIDERANDO:

PRIMERO: Que en su arbitrio de nulidad sustancial se reclama infracción al inciso primero y números 1 y 8 del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta en relación con los artículos 602 y siguientes del Código de Comercio y en relación con el artículo 21 y el artículo 33 número 1) letra g) de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

En primer lugar, la sentencia recurrida al confirmar la de primera instancia ha resuelto en definitiva dejar sin efecto los agregados efectuados en la liquidación a la renta líquida del impuesto primera categoría por el rechazo de gastos del año tributario 2013 por concepto de interés y reajustes pagados y devengados provenientes de liquidaciones o cierres parciales de contratos de cuenta corriente mercantil suscritos entre la reclamante y sociedades relacionadas sin que dichos conceptos cumplieran con la totalidad de los requisitos para la aceptación de los gastos que dispone el artículo 31, a partir de una errada interpretación de las normas del Código de Comercio que regulan el contrato de cuenta corriente mercantil en relación con los efectos y

exigencias tributarias que dichos acuerdos posean la determinación de la renta líquida imponible para poder ser aceptados como gastos.

De la lectura de lo resuelto por los sentenciadores de la instancia, se observa que para este caso en concreto, el error se produce en cuanto se equivocan los sentenciadores al considerar que el gasto por intereses y reajustes cumple en la especie con la condición de gasto necesario por cuanto resultaría posible la realización de liquidaciones parciales de la cuenta corriente entre empresas relacionadas procediéndose en los términos pactados y conforme las formas establecidas en la ley.

Seguidamente y del análisis de los argumentos expuestos se pone de manifiesto que la controversia para este caso dice relación con las exigencias que establece la ley en el artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta para dar por establecido un gasto y que éste sea necesario para producir la renta, circunscribiendo el problema a los elementos que permiten calificar los intereses y reajustes devengados de préstamos de dinero, en el contexto de un contrato de cuenta corriente mercantil, errando los

sentenciadores en ello, para concluir gravemente que serían gastos necesarios para producir la renta.

SEGUNDO: Que, en relación a la infracción al artículo 602 del Código de Comercio que define la cuenta corriente mercantil como “un contrato bilateral conmutativo por el cual una de las partes permite a otra o recibe de ella en propiedad cantidades de dinero u otros valores sin aplicación a un empleo determinado ni obligación de tener a la orden una cantidad o un valor equivalente pero a cargo de acreditar al remitente por sus remesas, liquidarlas en las épocas convenidas, compensarlas de una sola vez hasta la concurrencia del débito y crédito y pagar el saldo”; de esta norma se colige que es consustancial al contrato de cuenta corriente mercantil que las acreencias y débitos registrados en la misma se efectúen en función de las relaciones comerciales permanentes mantenidas entre comerciantes para extinguir obligaciones derivadas de ellas.

En tal contexto la jurisprudencia de la Corte Suprema (fallos Rol 19.365-2014 y Rol 7312-2015) ha establecido que resulta esencial a los efectos de probar la existencia

del contrato en comento, que se establezca y acredite el movimiento de dinero que debe ocurrir entre las partes, los cuales solo una vez que termina la relación contractual adquieren la calidad de deudor o acreedor. Este aspecto es de la mayor importancia por resultar de toda lógica que sea necesario acreditar los hechos que son la esencia del contrato, para luego de ello verificar si han existido intereses que una vez pagados puedan ser calificados como gasto en los términos del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Conforme a los hechos establecidos en la causa, no podía llegarse a la conclusión del juez puesto que en los contratos respectivos se pactó que se realizaría una liquidación final al 31 de diciembre de 2016 y que las partes podrían realizar cierres o liquidaciones parciales en las fechas que ellas convinieran sin expresar al respecto ninguna formalidad y sin que la determinación de cada supuesto saldo parcial de la cuenta, al cual luego la reclamante aplicaba un porcentaje de intereses y reajustes determinados igualmente a su árbitro, constando en cambio que la aplicación de estos intereses y reajustes fue sobre

saldos de cuentas por pagar con empresas relacionadas que registraban además de los traspasos de fondos, intereses y reajustes de otros años generándose un cálculo de intereses sobre intereses.

TERCERO: Estima la recurrente que del mismo modo estos hechos y antecedentes no dan cuenta tampoco de la forma como se determina el monto del interés por los cierres parciales, no obstante que la reclamante efectuaba cálculo de interés y reajustes por cada traspaso de fondos que le hacía la relacionada de San José Farms; no se aprecia por consiguiente si existe o no razonabilidad en el monto de la tasa de interés, por el contrario, ellos producen pérdidas, no siendo posible estarse a la voluntad de las partes como lo establece el fallo pues se trata de una materia regida por el principio de legalidad y no de la autonomía de la voluntad. En definitiva lo único posible de concluir es que las sumas rebajadas se ajustarían a un supuesto acuerdo de las partes pero nunca que constituyeran gastos necesarios, inevitables e indispensables, ajustados al artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta.

De ratificarse la interpretación de los tribunales de la instancia importaría entregar a la mera libertad contractual y autonomía de la voluntad de los contribuyentes la generación de gastos los que sólo cumpliendo con los requisitos de encontrarse formalmente pagados y registrados en su contabilidad le impedirían a la autoridad tributaria cuestionar su procedencia en cuanto a su necesidad o exigir el cumplimiento de requisitos que los justifiquen razonablemente tales como los montos involucrados, la tasa efectiva de interés aplicada y con la fecha cierta de su devengo.

Finalmente la sentencia que se casa al permitir la rebaja de cantidades que no cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 31 de la Ley Impuesto a la Renta, dejando de tributar el impuesto a primera categoría, infringe también lo dispuesto en el artículo 21 y el artículo 33 número 1 letra g) de la ley sobre impuesto a la renta.

El petitorio del recurso es que éste sea acogido a tramitación, declararlo admisible, concederlo y en consecuencia elevar los antecedentes pertinentes para ante

la Excelentísima Corte Suprema a fin de que ésta, lo acoja, anulando la sentencia recurrida dictando acto continuo y sin previa vista pero separadamente sentencia de reemplazo en la que se rechace el reclamo de modo tal que se deje firme la Liquidación número 207 con expresa condena en costas.

CUARTO: Que para una acertada decisión del presente recurso es necesario tener en consideración que la problemática a resolver por los tribunales de la instancia decía relación con la verificación del cumplimiento de los presupuestos que la ley establece para la deducción como gasto en la determinación de la Renta Imponible de la reclamante, de acuerdo a lo establecido en el artículo 31 de la Ley Sobre Impuesto a la Renta, de los montos declarados, en lo pertinente, por intereses en la suma de \$80.057.890 y reajustes por la suma de \$46.383.234.

Consignándose, además, con el mismo fin, los hechos que no fueron controvertidos en la causa:

1.- Que la reclamante, con giro de explotación agrícola y frutícola, es contribuyente del Impuesto de Primera Categoría de la Ley de la Renta.

2.- Que la reclamante registró para el año tributario 2013 una pérdida tributaria del ejercicio ascendente a \$67.093.291 declarado en el formulario 22 folio 234540673 sobre declaración anual de impuesto a la renta.

3.- Que las partidas objetadas en Liquidación N°207, corresponden a gastos constituidos por: a) Remuneraciones por la suma de \$39.989.316; b) Pérdida de arrastre por la suma de \$109.756.767; c) Intereses por la suma de \$80.057.890 y d) Reajustes por la suma de \$46.383.234.

QUINTO: Que para un mejor entendimiento de las causales de la nulidad sustancial en estudio resulta preciso señalar los antecedentes de la presente causa:

1.- Con ocasión de la revisión a la declaración de los impuestos anuales a la renta del año tributario 2013, orientado a verificar la correcta determinación de la renta líquida imponible e imputación de pérdidas de ejercicios anteriores respecto al año tributario 2013, se le requirieron a la contribuyente Sociedad San José de Tilama S.A. los antecedentes contables y tributarios necesarios para aclarar ciertas observaciones que presentaba su

declaración de impuestos los que aportó de manera parcial durante la fiscalización.

2.- Con fecha 24 de diciembre 2015 se da respuesta a la citación con lo cual el Servicio procedió a efectuar una conciliación parcial y en cuanto a aquellas partidas no desvirtuadas, se practicó la Liquidación 207 por diferencias de Impuesto a la Renta de Primera Categoría.

3.- En contra de la liquidación se dedujo por la contribuyente reclamo ante el Tribunal Tributario y Aduanero, cuyo fundamento en cuanto a la partida de intereses devengados en operaciones con empresas relacionadas, es que ésta corresponde a traspasos de flujos basados en la cuenta corriente mercantil existente entre su representada y sus empresas relacionadas, contrato que se encontraría documentado y conforme al criterio sostenido por el Servicio en varios oficios emitidos y no corresponde a simples créditos ya que no se trataría de obligaciones de crédito de dinero, pura y simple en términos de la Ley N°18.010, sino que, se trataría de una cuenta corriente mercantil en los términos del artículo 602 del Código de Comercio.

Expresa que el argumento contenido en el acto reclamado se refiere a la individualización que hacen las partes al inicio de los contratos, en que se atribuyen la calidad de acreedor y deudor respectivamente, lo cual transformaría al contrato de cuenta corriente mercantil en una obligación de crédito de dinero, pura y simple, generando por ello, efectos contables y tributarios distintos a los consignados por el reclamante.

Agrega que la consignación de la calidad de deudor en uno de ellos no implica, en forma alguna, que dicho contrato pueda degenerar en uno diferente si el celebrado tiene todos los elementos esenciales a dicha convención, citando lo dispuesto en el artículo 1562 del Código Civil, por lo que en el presente caso, el sentido que habría de primar es aquel que se identifica con los efectos que se reflejan en la contabilidad de las sociedades contratantes, esto es, un contrato de cuenta corriente mercantil que genera intereses, indicando que el N°2 del artículo 605 del Código de Comercio señala que la aplicación de intereses sobre las sumas entregadas respecto a cada parte

en el contrato es un elemento de la naturaleza del mismo, por lo que no requiere pacto expreso al respecto.

Indica que los flujos de dineros derivados del contrato de cuenta corriente mercantil se destinaron para solventar los gastos de operación y activos fijos de la empresa durante el período fiscalizado, dado que Agrícola San José de Tilama solo obtiene ingresos durante los meses en que produce el huerto, vale decir, entre los meses de noviembre y abril, debiendo contar con recursos para solventar sus gastos, los que básicamente están constituidos por mano de obra, insumos, fertilizantes y todos aquellos relacionados con la mantención del huerto y los flujos obtenidos se destinaron para cubrir dichas necesidades.

Señala que los intereses que componen esta cuenta, se originan en el contrato de cuenta corriente mercantil firmado entre la reclamante y sus empresas relacionadas, siendo el principal contrato el firmado con la Sociedad San José Farms S.A. y en cuyas estipulaciones contemplan que los flujos de dinero estarán afectos a una tasa de interés que guarda directa relación con la tasa a la cual

la sociedad relacionada obtiene créditos con los distintos organismos financieros. Indica que los intereses que componen la cuenta, es un sistema de cálculo que se determina en base a las formulas básicas de matemática financiera, usadas también por el Servicio de Impuestos Internos, cuyo resultado se encuentra contenido en la tabla de amortización acompañada en el proceso de fiscalización, determinándose esta tasa en función de las tasas comerciales de la cual se obtiene un promedio para calcular dicho interés.

Asimismo, estima que el ente fiscalizador se equivoca al ponderar las circunstancias y liquidar impuestos, dado que sólo considera el efecto respecto de la reclamante, que implica rechazar el gasto por intereses, pero desconoce los efectos que se producen respecto a la contraparte en el contrato referido a los ingresos, lo cual ha debido considerar, siendo la mecánica normal del contrato de cuenta corriente mercantil que las partes tomen dinero con cargo a la cuenta y pongan dinero a la misma registrando gastos por intereses y también ingresos por dicho concepto.

En relación al carácter de necesario para producir la renta de los gastos correspondientes a intereses derivados de la cuenta corriente mercantil y su reajuste, señala que es procedente de conformidad al artículo 31 de la Ley de la Renta, siempre que tales prestaciones sean empleadas en la adquisición, mantención y/o explotación de bienes y servicios que produzcan rentas gravadas con el Impuesto de Primera Categoría, indicando que los desembolsos fueron destinados a las actividades propias de su giro, por lo que ha sido procedente la deducción de dichos intereses como gasto necesario para producir la renta del ejercicio tributario, toda vez que corresponde a fondos necesarios para el funcionamiento ordinario de la sociedad.

En cuanto a la partida de reajustes devengados por \$46.383.234, indica que los reajustes devengados corresponden al registro de actualizaciones de los contratos de cuenta corriente mercantil firmados entre la reclamante y sus empresas relacionadas, señalando que en dichos contratos se estipula que los flujos de dinero estarán convertidos a unidades de fomento, por lo cual de

acuerdo al artículo 41 de la Ley de la Renta deben ser actualizados de acuerdo a la cotización vigente de dicha moneda o indicador, como ocurre con todos con todos los activos y pasivos monetarios de la Sociedad que son controlados en monedas distintas al peso. Señala igualmente que los reajustes nacen del respectivo contrato de cuenta corriente mercantil por lo que dichos contratos acreditan de forma fehaciente el gasto por este concepto. Indica que la presente partida es procedente ya que está asociada a la partida referida al movimiento de la cuenta corriente mercantil, reiterando que en la impugnación del contrato de cuenta corriente mercantil en su faceta referida a los intereses reconocidos como gasto por parte de la reclamante, se omite la consideración como ingreso de los mismos, ello porque ambas sociedades en virtud de dicho contrato recíprocamente registran intereses a pagar y a cobrar, de manera que para dar un adecuado tratamiento a los resultados y operar en términos lógicos, es imperioso reconocer el efecto que ambas situaciones generan y no sólo aquella que produce un efecto que beneficia al Fisco.

4.- En su contestación, el Servicio de Impuestos Internos expresa que el gasto por concepto de intereses pagados, devengados o adeudados y reajustes lo fundó la reclamante en contratos de cuentas corrientes mercantiles celebrados con empresas relacionadas, correspondiendo \$62.562.404 a San José Farms S.A.; \$2.914.612 a San José de Gorbea Ltda. y \$14.580.874 a Valle del Sur Spa.

Conforme a dichos contratos, según consta en su cláusula cuarta, se acordó que la liquidación final será el 31 de diciembre del 2016; en la cláusula quinta, que las partes podrán efectuar conclusiones o cierres parciales las fechas que de común acuerdo convengan y en desacuerdo de una de las partes a través de cartas certificadas. Por su parte la cláusula octava indica que los valores remitidos y recibidos en cuenta corriente devengarán un interés que se determinará en su momento, previo acuerdo de las partes y acorde al costo de financiamiento que obtiene la acreedora en el mercado local.

Durante el período liquidado la sociedad acreedora San José Farms SA tenía un porcentaje de participación de un 75% en la sociedad reclamante.

Para la acreditación de estas partidas en sede administrativa, inicialmente la reclamante presentó una planilla con detalle de préstamos de San José Farms como principal acreedor, luego se presentaron las mismas planillas como tablas de amortización y en la respuesta a citación se presentó sólo un contrato de cuenta corriente mercantil con la sociedad San José Farms S.A.

La planilla de cálculo de intereses y reajustes de los "préstamos" recibidos de la empresa relacionada San José Farms SA y copia de cartolas bancarias aportadas a la etapa administrativa no eran consistentes ya que se calculaban intereses por montos y fechas distintas a las que establecía el contrato suscrito efectuando el cálculo de intereses y reajustes a sumas acumuladas que incluyen intereses, reajustes de préstamos del año, de años anteriores y otros valores.

5.- El Tribunal Tributario y Aduanero dio lugar en parte a la reclamación del contribuyente mediante sentencia definitiva de primera instancia ordenando dejar sin efecto la liquidación respecto a los agregados por impuesto la renta de primera categoría por los montos de \$80.047.890 y

\$46.383.234, correspondientes al rechazo de los gastos por concepto de intereses y reajustes provenientes de un contrato de cuenta corriente mercantil.

6.- El Servicio de Impuestos Internos apeló de la sentencia la que fue confirmada por la Corte de Apelaciones de Temuco.

SEXTO: Que para efectos de resolver adecuadamente el arbitrio en estudio, debe tenerse en especial consideración que los tribunales de la instancia, para acoger en parte el reclamo, precisamente en lo que discute el Servicio de Impuestos Internos, hicieron un exhaustivo análisis en torno a las materias debatidas en los considerandos cuadragésimo primero a quincuagésimo tercero, concluyendo al siguiente tenor: *“Que resultó acreditada en autos la procedencia de las deducciones hechas valer por la reclamante en sus declaraciones de impuesto a la renta del año tributario 2013 consistentes en los intereses y reajustes pagados provenientes de las liquidaciones o cierres parciales de los contratos de cuenta corriente mercantil suscritos entre la reclamante y sociedades relacionadas, especialmente con la Sociedad de Inversiones*

San José Farms S.A. Los antecedentes probatorios que se han mencionado, en especial la prueba documental acompañada por la reclamante consistente en las planillas de control y sus respectivos respaldos, como también la contabilización en los Libros Diario y Mayor de la sociedad reclamante, permiten establecer la existencia de los contratos de cuenta corriente mercantil celebrados entre la Sociedad Agrícola San José de Tilama S.A. y sus relacionadas, los cuales, en virtud de los cierres parciales efectuados de común acuerdo por las partes contratantes y permitidos en los contratos, generó el pago de intereses y reajustes devengados producto de dicho contrato, al tenor de lo señalado en el punto de prueba N° 3 de la resolución de fojas 62, por lo cual procede dejar sin efecto el agregado relacionado con esta partida de gastos, tal como se dirá en la parte resolutive de la presente sentencia".

A esa conclusión se arribó por el sentenciador luego de ponderar la prueba rendida y analizar los contratos que fueron acompañados en las instancias correspondientes, tanto administrativa como judicial, estableciendo la

naturaleza jurídica de los mismos y determinando cómo efectivamente estos contemplaban la posibilidad de los cierres parciales que originaban las partidas discutidas y por qué esos cierres parciales cumplían los requisitos que establece el artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta para ser considerados necesarios para producir la Renta en los términos que dicha norma y la jurisprudencia han establecido, siendo fundamental al efecto, no sólo la acreditación de los antecedentes contables (considerando cuadragésimo sexto), que se refieren a la naturaleza y procedencia de los gastos correspondientes a intereses y reajustes devengados en contratos de cuenta corriente mercantil; sino que la prueba testimonial de la reclamante, que se detalla en el considerando cuadragésimo séptimo y que permitió al tribunal desestimar la prueba testimonial de la parte reclamada, justificando de esa forma la existencia de estos acuerdos celebrados entre empresas relacionadas que obedecen a la realidad económica de dichas empresas, por las particularidades de la actividad económica que desarrollan.

Lo anterior, aparece plasmado con claridad en el considerando quincuagésimo de la sentencia: *“... debe tenerse presente lo que ya se ha razonado por este Tribunal en los considerandos anteriores, en cuanto se ha estimado que los mencionados contratos de cuenta corriente mercantil permiten los cierres parciales, en consecuencia, también la liquidación de intereses y reajustes de forma parcial. Respecto al cálculo de tales intereses y reajustes, del análisis de la documentación aportada por la reclamante al proceso, la que consiste principalmente en balances tributarios y planillas de control para el cálculo de intereses, planillas de control de traspasos asociados a la cuenta corriente con sus documentos de respaldo, Libro Diario y Libro Mayor, es dable concluir que dichas transacciones efectuadas en virtud de los contratos de cuenta corriente mercantil corresponden a partidas que deben reajustarse y devengan intereses en virtud de los acuerdos celebrados por las partes, los cuales obedecen, según ha resultado establecido en autos, a la realidad económica y operativa de las empresas relacionadas, quienes por las particularidades de la actividad frutícola*

desarrollada requerían de financiamiento en diversas épocas del año, de acuerdo a los ciclos de plantación y cosecha”.

SÉPTIMO: Que así entonces, habiéndose efectuado por los jueces del fondo una correcta aplicación de la normativa atinente al caso en estudio, y no configurándose, en consecuencia, los errores de derecho pretendidos por la impugnante, su arbitrio será desestimado.

Y visto, además, lo dispuesto en los artículos 145 del Código Tributario, 767, 772 y 782 del Código de Procedimiento Civil, **SE RECHAZA** el recurso de casación en el fondo deducido por el Servicio de Impuestos Internos, en contra de la sentencia de doce de diciembre de dos mil dieciocho, dictada por la Corte de Apelaciones de Temuco.

Regístrese y devuélvase, con su custodia.

Redacción a cargo de la Ministra Sra. Gajardo.

Rol N° 2.948-2019.

Pronunciado por la Tercera Sala de esta Corte Suprema integrada por los Ministros (as) Sra. Adelita Ravanales A., Sra. María Teresa Letelier R. y Sra. María Cristina Gajardo H. y por los Abogados Integrantes Sr. Raúl Fuentes M. y Sra. Andrea Ruíz R.