

Santiago, nueve de septiembre de dos mil veinticinco.

Vistos:

En estos antecedentes seguidos ante el Cuarto Tribunal Tributario y Aduanero de Santiago bajo el RUC N° 14-9-0000775-3, RIT N°GR-18-00212-2014, procedimiento general de reclamación tributaria, se dictó sentencia el diecisiete de octubre de dos mil dieciocho rechazando el reclamo deducido por el contribuyente Agencia de Aduanas Giorgio Camaggi Papic y Compañía Limitada en contra de la liquidación N° 115000001041, emitida por el Servicio de Impuestos Internos el 16 de diciembre de 2013, por concepto de Impuesto de Primera Categoría del Año Tributario 2011.

Elevada en apelación, la sala tributaria de la Corte de Apelaciones de Santiago confirmó dicho fallo.

Contra esta última decisión, la parte reclamante dedujo recurso de casación en el fondo, y se ordenó traer los autos en relación.

Considerando:

Primero: El primer capítulo del recurso de nulidad la parte reclamante denuncia como infringidas las disposiciones contempladas en los artículos 71, 191, 197, 198 y 201, todos ellos de la Ordenanza General de Aduanas al dejar de aplicar normas especiales que regulan la actividad del agente de aduanas, en cuanto a la labor ejecutada por dichos auxiliares de la función pública aduanera, en relación a la forma de constitución de su mandato para actuar y a las obligaciones legales que caben en el ejercicio de esa actividad.

Hace referencia al considerando 14°) de la sentencia del tribunal de primer grado, hecho suyo por la impugnada, de cuyo tenor sostiene que se estableció como hecho de la causa que, no obstante la calidad de agencia de aduana que detenta la reclamante, estaba igualmente obligada a demostrar en juicio la efectividad de haber actuado por cuenta de terceros en virtud de un contrato de mandato constituido mediante endoso de los conocimientos de embarque, lo que no condice con lo regulado, a su respecto, en la Ordenanza General de Aduanas.

Manifiesta que a partir de lo anteriormente expuesto, el sentenciador del tribunal de base -cuyos basamentos mantiene el fallo recurrido-, soslaya la definición de despacho aduanero contemplado en el artículo 191 de la Ordenanza General de Aduanas, en relación con el tratamiento que el artículo 71 del mismo cuerpo legal hace de las destinaciones aduaneras, actividades que son propias de aquellos a quienes la misma ley permite su ejercicio, como los agentes de

aduanas, quienes pueden intervenir sólo por cuenta ajena en toda clase de despachos.

De acuerdo con estas disposiciones, el recurrente sostiene que se advierte el error de derecho en que incurrió la sentencia del fondo al sostener que no se acreditó que el agente de aduanas titular de la sociedad reclamante hubiere actuado por cuenta de terceros al no haber incorporado como prueba en el juicio los conocimientos de embarque en donde constara su mandato para despachar, en circunstancias que sólo puede actuar por expresa disposición legal por cuenta ajena. En consecuencia, si es la ley la que define la forma en que se deben realizar sus funciones, es la parte contraria la que debe acreditar precisamente que ello no aconteció.

Agrega que se infringe con dicho razonamiento también lo dispuesto en los artículos 197 y 198 de la aludida Ordenanza. A mayor abundamiento, denuncia la infracción del artículo 201 del mismo cuerpo normativo, por cuanto establece obligaciones precisas que el tribunal no consideró y que permitían desvirtuar, a su juicio, toda duda acerca de cómo actúan los agentes de aduana en el desarrollo de su giro, precisamente de la obligación establecida en el numeral 8 letra d) de tal precepto. En efecto, expone que no hay otra opción de facturar los gastos de despacho, pues esa obligación viene impuesta por la ley, sancionando su incumplimiento conforme al artículo 202.

Por tanto, concluye que se incurre en ese yerro en los considerandos 13° a 17° de la sentencia recurrida, al concluir que no se acreditó el mandato respectivo en circunstancias que es una obligación impuesta en la ley, no siendo procedente que las sumas reembolsadas no puedan ser facturadas.

Segundo: En el segundo acápite del recurso de casación denuncia infracción al artículo 132 del Código Tributario, relativo a la apreciación de la prueba conforme a las reglas de la sana crítica.

En efecto, en cuanto a que las liquidaciones practicadas no merecen cuestionamiento, sostiene que esa afirmación no se sustenta en ningún antecedente fáctico que obre en el proceso y que permita acreditar su existencia, adoleciendo el fallo de la debida fundamentación que permita arribar a esa conclusión. Además, dice que el Servicio de Impuestos Internos no rindió prueba alguna en autos, en circunstancias que hizo alegaciones que deben ser probadas por su parte, en cuanto a la inexistencia del mandato, como asimismo la inexistencia de la obligación de facturar.

En concreto, reclama que el yerro se comete al dar por establecido en la sentencia, sin prueba alguna, que las sumas facturadas por concepto de reembolsos de gastos de despachos aduaneros, que el agente de aduanas está obligado a emitir según el artículo 201 numeral 8 letra d) de la Ordenanza General de Aduanas, provocaron el efecto de rebajar la base imponible del Impuesto a la Renta, sin cumplir las exigencias legales. Estima que se incurre en infracción a las leyes reguladoras de la prueba pues se arriba a una conclusión que no concuerda con las pruebas rendidas en el juicio.

Por otro lado, indica que yerra el sentenciador al tener por establecida la mayor deducción por gasto de remuneraciones, sin ponderar el Formulario 22 de la Declaración de Impuesto a la Renta del Año Tributario 2011, en cuyo código 631 realizó la anotación respectiva siguiendo las instrucciones específicas de la autoridad tributaria, considerando el concepto de remuneraciones en sentido amplio.

Tercero: Finalmente, estima como infringido el artículo 21 del Código Tributario, reflejado en el considerando 17° de la sentencia de primera instancia y confirmada por la del grado, por cuanto el Servicio de Impuestos Internos podía y debía revisar en la instancia administrativa los antecedentes que la reclamante acompañó, documentación que fue aportada al juicio, no existiendo motivo para prescindir de los mismos, máxime si no fueron calificados como no fidedignos, por lo que no pudo prescindir de ellas.

Cuarto: Para resolver las infracciones descritas en los considerandos precedentes, conviene señalar los hechos que se encuentran establecidos en el proceso:

a) Con fecha 28 de abril de 2011, la parte reclamante presentó su declaración de Impuestos a la Renta del Año Tributario 2011.

b) Mediante comunicación de 26 de julio de 2011, el Servicio de Impuestos Internos informó a la parte reclamante que la referida declaración había sido impugnada con las observaciones A08, A09 y F95.

c) A consecuencia de lo anterior, el ente fiscalizador practicó a la parte reclamante la liquidación N°115000001041, de 16 de diciembre de 2013.

d) Las partidas liquidadas corresponden a dos agregados a la base imponible de Primera Categoría declarada por los siguientes conceptos: a) Subdeclaración de base imponible sobre rentas efectivas, de acuerdo a información de los Formularios 29 presentados por el contribuyente y la

información que proviene de las Declaraciones Juradas y nóminas, por la suma de \$58.423.101; y b) Mayor deducción por concepto por gastos por remuneraciones declarado en el código 631 del Recuadro N° 2 del Formulario 22 de acuerdo a las Declaraciones Juradas Anuales de honorarios, remuneraciones y sueldos, por la suma de \$20.466.917.

e) La parte reclamante no aportó los conocimientos de embarque que le endosarían sus clientes ni la demás documentación de respaldo correspondiente.

f) La contribuyente declaró ingresos mensuales por ventas afectas y exentas de IVA por la suma de \$358.297.068; pero declaró ingresos del giro, percibidos o devengados, por \$299.596.902 (cód.628), más Otros Ingresos percibidos o devengados por \$277.065 (cód.651), lo que da un total de ingresos por \$299.873.937.

g) A partir de la diferencia anotada en la letra anterior la liquidación reclamada determinó ingresos subdeclarados por \$58.423.101.

h) La reclamante, según Balance General año comercial 2010, registró una cuenta de ingreso denominada "Recuperación de gastos" por \$58.498.424, que se imputó en el código 635, es decir, a "Otros gastos deducidos de los ingresos brutos" que asciende a \$84.886.399, declarando en el código 635 la diferencia por \$26.387.975.

i) La parte reclamante no ha aportado al proceso las Declaraciones Juradas 1887 sobre sueldos y 1879 sobre honorarios, los contratos de trabajo y sus anexos o modificaciones, las liquidaciones de sueldo, las boletas de honorarios recibidas y la demás documentación de respaldo que acredite fehacientemente los valores declarados en el código 631 del Formulario 22 del AT 2010.

Quinto: La sentencia impugnada, que hizo suyos los fundamentos de la dictada por el tribunal de base, desechó los argumentos de la parte reclamante.

En efecto, respecto de la alegación de la actora -sobre el monto subdeclarado en la base imponible por \$58.423.101- estableció: *"Que, a partir de la prueba rendida, fluye con claridad que la parte reclamante no ha acreditado sus alegaciones en el sentido que no es efectiva la diferencia determinada por subdeclaración de ingresos por \$58.423.101, pues no ha aportado los conocimientos de embarque que darían cuenta de los mandatos que le habrían otorgado sus clientes y el Balance General analizado en el motivo 9°) literal (A.5), así como los registros contables analizados en el motivo 9°) literal B.1), lejos de registrar cuentas de activo por gastos por recuperar, sin efecto en resultados, con*

*una glosa que describa o individualice adecuadamente el gasto reembolsable incurrido por cuenta de terceros de que se trata, acompañadas de la documentación de respaldo respectiva, refleja **una cuenta de ingreso** denominada “Recuperación de gastos” por \$58.498.424, no siendo admisible que la contabilidad o las declaraciones de impuestos reflejen conceptos y montos compensados o “neteados” entre sí, pues con ello tales antecedentes dejan de reflejar las operaciones de un modo exacto, completo y veraz”. Concluyendo que la reclamante no ha logrado desvirtuar con prueba suficiente esta partida.*

Por su parte, en relación con la mayor deducción por gasto por remuneraciones por \$20.466.917.-, en los considerandos 18°) y 21°) el tribunal de fondo razona:

“18°) Que, de fojas 8 a 10, la parte reclamante ha alegado que la mayor deducción de la base imponible por \$20.466.917 determinada por el SII no es efectiva, debido a que la diferencia corresponde a valores incluidos en el código 631 del recuadro N°2 del Formulario 22, que no se incluyen en las Declaraciones Juradas 1887 y 1879, por aplicación de las propias instrucciones del SII, contenidas en el Suplemento Tributario de Renta año 2011”.

21°) Que, a partir de la prueba rendida, los hechos establecidos y las disposiciones legales citadas, cabe concluir que la parte reclamante no ha logrado desvirtuar con pruebas suficientes la partida liquidada que se analiza en este apartado.”

Sexto: El primer capítulo de nulidad acusa infracción de los artículos 71, 191, 197, 198 y 201, todos ellos de la Ordenanza General de Aduanas.

En este punto, conviene precisar que el recurso de casación en el fondo tiene por objeto la recta aplicación e interpretación de las normas legales que deciden una controversia, cuando se denuncia por alguna de las partes la existencia de errores de derecho con influencia sustancial en lo dispositivo de la sentencia impugnada.

Para cumplir dicho objetivo, la ley infringida debe corresponder a las que forman parte de las llamadas normas “decisorio litis”, entendidas como “... aquellas que se caracterizan porque sirven para resolver la cuestión controvertida al ser aplicadas, como la que establece la triple identidad para hacer valer la cosa juzgada”. (Núñez Ojeda, Raúl; Pérez Ragone, Álvaro. “Manual de Derecho Procesal Civil. Los medios de impugnación”. Editorial Thomson Reuters, Santiago de Chile, 1° edición, 2015, página 332).

Asimismo, y en relación con este tipo de normas, se agrega que son “*la causa precisa y determinante de la correspondiente decisión, ...* “. Los recursos procesales; editorial El Jurista; Santiago de Chile, 2018; página 524)

Séptimo: Para resolver el asunto planteado, se hace necesario precisar, en primer lugar, que la calidad de agente de aduana de la reclamante no ha sido desconocida por el Servicio fiscalizador ni por el tribunal en la decisión que se revisa. En segundo término, es relevante considerar que el reproche de no haber acompañado los conocimientos de embarque y sus respectivos endosos no es el fundamento central que justifica la decisión impugnada. En efecto, el cuestionamiento de la sentencia atacada -en cuanto a la subdeclaración de ingresos- radica en que se contabilizaron ingresos en la denominada “Cuenta de Recuperación de Gastos” y luego se imputaron a otra cuenta de gastos, es decir, se reprocha al reclamante los “montos compensados o neteados”, pues no reflejan las operaciones realizadas en su monto exacto, completo y veraz.

Octavo: Conforme a los hechos asentados, la sentencia impugnada estimó que el contribuyente no dio cumplimiento a lo previsto en los artículos 29 incisos primero y segundo de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en cuanto a qué debe entenderse por ingresos brutos, y el 17 inciso primero del Código Tributario, en tanto prevé que toda persona que deba acreditar renta efectiva, lo hará mediante contabilidad fidedigna, agregando que “*para que una contabilidad sea ‘fidedigna’, entre otros requisitos formales, temporales y de fondo, es necesario que sus asientos y registros sean acreditados fehacientemente con la documentación de respaldo o sustentatoria correspondiente*”, y que conforme a lo previsto en el artículo 68 inciso final de la Ley sobre Impuesto a la Renta la reclamante se encuentra obligada a llevar contabilidad completa.

Por consiguiente, la sentencia impugnada resta mérito a la contabilidad del contribuyente pues no registró correctamente los supuestos “gastos por recuperar”, no siendo entonces el mandato entregado a los agentes de aduana la razón concluyente para tener por no justificada la partida de ingresos subdeclarados, por cuanto la razón determinante es que se desconoce cuánto es ingreso bruto y cuando reembolso de gastos según las operaciones propias de su giro, como afirma la reclamante, sin que con ello se desconozcan las obligaciones legales reguladas en la Ordenanza General de Aduanas.

Noveno: Por lo razonado, las disposiciones enunciadas de la Ordenanza General de Aduanas y que dicen relación con la actividad propia del agente de

aduanas, con la regulación de las destinaciones aduaneras y con la forma de consignar el mandato encomendado a aquél para el desempeño de tales funciones, carecen de relevancia jurídica frente al contenido de la decisión atacada.

La sentencia recurrida dio por incumplidas normas del Código Tributario y de la Ley de Impuesto a la Renta, sobre la base del sustento fáctico que asentó, por cuanto el conflicto es la deducción por recuperación de gastos y la procedencia de los desembolsos por remuneraciones realizada a la base imponible del Impuesto de Primera Categoría, es decir, si la forma planteada por el contribuyente resultaba contable y tributariamente justificada o procedente.

En ningún acápite del razonamiento de la sentencia de fondo se cuestiona la naturaleza, funciones y deberes impuestos por la ley a los llamados agentes de aduanas.

Décimo: Que, en consecuencia, al no constituir las disposiciones alegadas normas *decisorio litis* del presente asunto, las acusadas como infracción de ley por el recurrente carecen de influencia en lo resolutivo de la decisión impugnada, por cuanto aun de ser ello efectivo, jamás permitirían modificar lo resuelto.

Undécimo: En el segundo capítulo de nulidad se denuncia infracción al artículo 132 del Código Tributario, relativo a la apreciación de la prueba conforme a las reglas de la sana crítica, situando la vulneración en los principios de la lógica.

Sobre el particular se ha señalado que *“Las reglas de la sana crítica son, ante todo, las reglas del correcto entendimiento humano. En ellas interfieren las reglas de la lógica, con las reglas de la experiencia del juez. Unas y otras contribuyen de igual manera a que el magistrado pueda analizar la prueba (ya sea de testigo, de peritos, de inspección judicial, de confesión en los casos en que no es lisa y llana) con arreglo a la sana razón y a un conocimiento experimental de las cosas”*. Se precisa además que *“La sana crítica es la unión de la lógica y de la experiencia, sin excesivas abstracciones de orden intelectual, pero también sin olvidar esos preceptos que los filósofos llaman de higiene mental, tendientes a asegurar el más certero y eficaz razonamiento”* (Couture, Eduardo. “Fundamentos del Derecho Procesal Civil”, Euros Editores S.R.L., Buenos Aires, Argentina, Cuarta Edición, 2010, páginas 221-222)

Por otra parte, y vinculado con la sana crítica, se sostiene que *“Lo que caracteriza a la sana crítica frente a otros sistemas de libre valoración es la obligación que tiene el juez de utilizar criterios racionales para la valoración de las*

pruebas, pues si bien está libre de normas legales que le indiquen en forma positiva el valor que debe otorgarse a cada medio de prueba, esto no implica que esté libre de utilizar su razón y atender a criterios racionales como los principios de la lógica, las máximas de la experiencia y los conocimientos científicamente afianzados” (Maturana Baeza, Javier. “Sana Crítica: un sistema de valoración racional de la prueba” Legal Publishing Chile, Santiago, Chile, 2014; páginas 106-107).

Duodécimo: Que el fundamento de la causal en comento dice relación con la falta de antecedentes fácticos que permitan sustentar las decisiones adoptadas en la sentencia recurrida.

Del examen de la infracción denunciada, se observa que el recurrente no precisa de qué forma se produce -en los razonamientos de la decisión- la vulneración que anuncia, pues no consta en los fundamentos del recurso cuál de ellas habría sido conculcada en la sentencia recurrida y cómo se verifica, sin que baste para ello señalar que el Servicio de Impuestos Internos no rindió prueba, pues con ello desconoce la naturaleza del contencioso tributario y lo observado por el ente fiscalizador, precisamente, sobre la base de lo declarado por el contribuyente.

En cuanto al gasto por remuneraciones la contribuyente solo afirma que no se ponderó la prueba producida por su parte, sin indicar a que elementos de convicción se refiere y como esa prueba permitiría arribar a una decisión diferente, resultando igualmente insuficiente la instrucción que cita la reclamante, por cuanto es un hecho asentado que no acompañó la restante prueba para justificar que lo consignado en el código 631 correspondía a los rubros que el recurrente indica.

Por tanto, no podrá prosperar la causal en estudio, la que deberá también desestimarse.

Décimo tercero: Finalmente, la recurrente enuncia infracción del artículo 21 del Código Tributario, que reza en su inciso primero que *“Corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto”*.

Mientras tanto, el inciso segundo señala que *“El Servicio no podrá prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte, a menos que*

esas declaraciones, documentos, libros o antecedentes no sean fidedignos. En tal caso, el Servicio, previos los trámites establecidos en los artículos 63 y 64 practicará las liquidaciones o reliquidaciones que procedan, tasando la base imponible con los antecedentes que obren en su poder. Para obtener que se anule o modifique la liquidación o reliquidación, el contribuyente deberá desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio, en conformidad a las normas pertinentes del Libro Tercero”.

Décimo cuarto: Que en los razonamientos 13°), 14°) y 19°) del fallo de primer grado, que los de segunda instancia hicieron suyos, se establece la insuficiencia probatoria de la parte reclamante aludiendo a los libros contables, los que si bien por la disposición transcrita en el considerando precedente tienen un valor preferente para efectos probatorios, estos por sí solos no son suficientes, pues requieren para sustentar las anotaciones que ellos se justifiquen con los documentos o antecedentes que le sirven de respaldo, los que no fueron allegados al proceso.

De este modo, la conclusión arribada por los sentenciadores no se sustenta -como erradamente lo plantea el contribuyente- en el hecho de haber prescindido de los libros contables, sino en la falta de elementos idóneos y suficientes que permitan asignarle mérito probatorio, es decir, para calificar la veracidad de las anotaciones en los libros respectivos, como el propio artículo 21 del Código Tributario lo exige.

Décimo quinto: Que, en consecuencia, no se ha incurrido por parte de los sentenciadores del grado en una falsa aplicación del aludido precepto al no ser efectivo lo reclamado, de acuerdo el mérito del proceso y al análisis vertido en la sentencia que se examina, por lo que deberá también rechazarse este apartado.

Y visto, además, lo dispuesto en los artículos 767 y 805 del Código de Procedimiento Civil, **se rechaza** el recurso de casación en el fondo deducido por la parte reclamante Agencia de Aduanas Giorgio Camaggi Papic y Compañía Limitada en lo principal de su escrito de fojas 284, en contra la sentencia de cuatro de octubre de dos mil diecinueve, dictada por la Corte de Apelaciones de Santiago, que rola a fojas 278 de autos.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Nº 33.680-2019

Pronunciado por la Cuarta Sala de la Corte Suprema integrada por las ministras señoras Jessica González T., Mireya López M., ministra suplente señora Inés

Letelier F., y las abogadas integrantes señoras Leonor Etcheberry C., y Fabiola Lathrop R. No firma la ministra suplente señora Letelier y la abogada integrante señora Lathrop, no obstante haber concurrido a la vista y al acuerdo de la causa, por haber terminado su periodo de suplencia la primera y por estar ausente la segunda. Santiago, nueve de septiembre de dos mil veinticinco.