

Santiago, tres de octubre de dos mil veinticinco.

VISTOS:

En estos autos Rol N°31.795-2019 se ha tramitado un procedimiento de reclamación tributaria en que la abogada María José Merino Orrego, 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 uno de agosto de dos mil diecinueve, por la Corte de Apelaciones de Santiago, que confirmó la sentencia de primera instancia de fecha veintisiete de diciembre de dos mil diecisiete, pronunciada por el Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, que, a su vez, había acogido el reclamo interpuesto por la contribuyente Corporación Nacional del Cobre de Chile, en contra de la Liquidación N° 141 de 31 de julio de 2015, por un monto de USD\$14.559.863,84, por Impuesto Tasa Adicional del artículo 2 del Decreto Ley N° 2.398 de 1978, por el año tributario 2012 y de la Resolución N°89 de 12 de julio de 2016, ambas actuaciones emitidas por la Dirección de Grandes Contribuyentes del Servicio de Impuestos Internos.

Con fecha dos de diciembre de dos mil diecinueve se dispuso traer los autos en relación.

CONSIDERANDO:

PRIMERO: Que en el libelo de nulidad sustancial el recurrente reclama infracción al artículo 31 inciso primero y al artículo 33 N°1 letra g), ambos de la Ley sobre Impuesto a la Renta; al artículo 21 del Código Tributario; al artículo 2° del D.L. N°2.398 de 1978 y al artículo 1° transitorio de la Ley N° 20.544 de 2011, en relación con una falsa aplicación del mismo cuerpo legal.

Para entender cómo los sentenciadores han infringido dichas normas, indica el Servicio de Impuestos Internos, que, erróneamente, han estimado procedente como gastos necesarios para producir la renta, el exceso de los montos cuestionados por el Servicio, no obstante, no cumplirse respecto de dichos desembolsos –pagados a una serie de *brokers*, durante los años 2011 y 2012, por sobre los precios de mercado del cobre, según la Bolsa de Metales de Londres– con el requisito de acreditación de la necesidad de incurrir en ellos, en cuanto a su monto y cuantía, por considerar que, al no fundamentar el Servicio sus

actuaciones en la Ley de Derivados sino que en el artículo 31 de la Ley de la Renta, no tendría facultades para revisar el monto de los gastos y que al haber sido su parte quien cuestionó dicha cuantía, correspondería al organismo que representa, acreditar sus impugnaciones contenidas en los actos reclamados.

El Servicio de Impuestos Internos, al momento de examinar los gastos declarados por el contribuyente, debe determinar si cumplen con los requisitos del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta y en caso de establecer que no los satisface, rechazarlos, pero también puede determinar que estos han sido rebajados en exceso de los márgenes fijados por la ley o la autoridad tributaria, lo que deja en evidencia que el ente fiscalizador está facultado para revisar la cuantía de los gastos. De esta manera, es posible concluir que el Servicio de Impuestos Internos, en el ejercicio de sus facultades de fiscalización, debe revisar que el gasto sea necesario para producir la renta tal como fue declarado, lo que lleva al examen no sólo de su relación con el giro y su necesidad

propiamente tal, sino que dicha revisión debe hacerse en consonancia con el monto del desembolso.

Además, como se desprende de la simple lectura de los reclamos que dieron origen al proceso, la Ley de Derivados no fundamentó de ninguna manera los actos reclamados, en cuanto los gastos observados decían relación con operaciones anteriores a la entrada en vigencia de dicha ley y no sufrieron modificaciones posteriores y, por su parte, los reclamos respectivos nada dicen, por el contrario, destinan sus argumentos a controvertir lo resuelto por el Servicio y a la acreditación de los requisitos del gasto, según la Ley de la Renta.

La norma que los jueces pretenden que el Servicio hubiese aplicado y que haría que la carga de la prueba recayera en el ente fiscalizador fue publicada el 20 de octubre del año 2011, de manera que no se encontraba vigente a la fecha de suscripción de los contratos de derivados analizados en juicio, los que fueron suscritos, a lo menos, cinco años antes de la entrada en vigencia de la norma.

De hecho, la propia norma en discusión dispone en su artículo primero transitorio, desde cuándo y para qué instrumentos, empezará a regir, señalando que: *“Lo dispuesto en esta ley regirá respecto de los derivados y opciones que se celebren, o sean objeto de modificaciones, a contar del primero de enero del año siguiente al de su publicación en el Diario Oficial”*.

El error de los sentenciadores se observa al dar por satisfecha la carga de acreditación de los requisitos del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, en relación con el artículo 21 del Código Tributario, al estimar falsamente aplicable en la materia la Ley N° 20.544, concluyendo al respecto que ello se habría cumplido al acreditar debidamente sus declaraciones a través de su antecedentes contables, no obstante, que su parte no discutió la efectividad ni la obligatoriedad de incurrir en ellos, sino que su monto, en cuanto en se estimaron excesivos, en comparación con los precios de este *commoditie* en el mercado, sin que exista en el proceso ningún antecedente más allá de los propios contratos que den cuenta o expliquen la necesidad de generarlos cuando

en la Bolsa de Metales de Londres, durante toda su vigencia, los futuros se transaron a precios muy superiores, según estableció dicha parte. De allí que, conforme a los hechos asentados en la causa no era posible que los tribunales dieran por cumplidas las exigencias del artículo 31 ya citado y trasladaran al Servicio la carga de acreditar el precio de mercado, en relación con la necesidad de la cuantía de los gastos.

Al mismo tiempo, se estima que la sentencia infringe la norma del inciso segundo del artículo 21 del Código Tributario que establece que para obtener que se anule o modifique la liquidación o reliquidación, el contribuyente deberá acreditar tanto la veracidad, como el monto de sus operaciones, cuestión que no se ha verificado en autos.

La carga probatoria establecida en el inciso primero del artículo 21 del código del ramo, encuentra sustento en el sistema de autodeclaración impositiva que es base fundamental del modelo de tributación nacional. De manera, que siendo la propia contribuyente la encargada de determinar su resultado y posterior base imponible, resulta

apropiado, que sea la misma, la encargada de justificar y acreditar el contenido de dichas declaraciones.

En el petitorio, el Servicio de Impuestos Internos solicita se acoja el recurso, dictando acto continuo, sin nueva vista, pero separadamente, la correspondiente sentencia de reemplazo, por la cual se revoque la sentencia de primera instancia, rechazando el reclamo interpuesto, confirmando, en definitiva, los actos administrativos reclamados, con expresa condena en costas.

SEGUNDO: Que el recurso de casación en el fondo es el acto jurídico procesal de la parte agraviada con la dictación de aquellas resoluciones en que la ley contempla expresamente la procedencia de su interposición en el caso que se hubieren dictado con infracción de la ley sustantiva aplicable al objeto del juicio, en miras a perseguir su nulidad, siempre que este vicio genere un perjuicio a la parte que lo deduce e influya sustancialmente en lo dispositivo del mismo, de tal forma que, de no haberse incurrido en dicho yerro, se hubiere resuelto el asunto en sentido diverso.

TERCERO: Que resulta necesario, para resolver las alegaciones planteadas en el libelo que se analiza, establecer que los hechos no controvertidos fueron los siguientes:

1.- Los años tributarios cuestionados en estos autos son 2012 y 2013.

2.- Cochilco y Mideplan solicitaron a Codelco, para aprobar el desarrollo de la División el Salvador y el Proyecto Gaby, durante los años 2005 y 2006, suscribir contratos de futuro de venta de cobre, con el objetivo cubrir los riesgos de la variación del precio del cobre, a más de 63 meses.

3.- Codelco suscribió contratos a futuro (a 5, 6 y 7 años) con ocho prestigiosos *brokers* internacionales e independientes.

4.- El precio de cada uno de los contratos consta en el anexo 3 de la Liquidación. No hay discusión en cuanto a su cuantía y efectividad de pago.

CUARTO: Que, a lo anterior se debe agregar que los antecedentes relevantes de la tramitación de la causa fueron los que se anotan a continuación:

1.- Con motivo del programa de fiscalización denominado *"Pagos al exterior por instrumentos financieros"*, dirigido a la fiscalización de la correcta determinación y tributación del Impuesto a la Renta de Primera Categoría y del Impuesto Específico a la Actividad Minera, Retenciones de Impuesto Adicional y el Impuesto establecido en el artículo 2° del D.L. N°2.398 de 1978, se analizaron y solicitaron a Codelco, a través distintas notificaciones, practicadas durante el año 2015, antecedentes en relación con las declaraciones de los Impuestos Anuales a la Renta para los Años Tributarios 2012, 2013 y 2014.

2.- De la revisión de los antecedentes aportados, así como de otros que obraban en poder del Servicio y considerando las normas legales e instrucciones vigentes, surgieron observaciones en relación con la determinación de las obligaciones tributarias objeto de control. Por lo anterior, se practicó, con fecha 31 de marzo de 2015, la Citación N°38 de fecha 31 de marzo de 2015, respecto de la partida *"Resultado Mercado Futuro Cobre"*, correspondiente a la cuenta contable, código 402850 del Balance General de

8 columnas, Años Tributarios 2012, 2013 y 2014, la cual registraba resultados, que fueron deducidos del Resultado Tributario de 1ª Categoría de los años tributarios 2012, 2013 y 2014, pues el contribuyente consideró que se trataba de un gasto necesario para producir la renta en los términos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, afectando la determinación del Impuesto a la Renta de Primera Categoría y, consecuentemente, del Impuesto del artículo 2° del Decreto Ley N° 2.398 de 1978, por lo cual se solicitó acreditar que dichos gastos fuesen necesarios e imprescindibles para producir la renta, así como la efectividad, cuantía y razonabilidad del gasto.

La pérdida registrada en la partida señalada, en su totalidad estaba generada por operaciones de ventas de cobre, de acuerdo con los contratos suscritos durante los años comerciales 2005 y 2006, con ciertos *brokers*, con los que se firmaron o modificaron contratos ya existentes, cuya duración no fue inferior a los 5, 6 o 7 años. Se estipulaba en estos contratos vender a futuro a precio fijo y comprar a precio de mercado a la fecha de vencimiento (6 o 7 años

después), según la cotización del precio del cobre en la Bolsa de Metales de Londres o de Nueva York.

3.- El contribuyente no acreditó, en criterio del Servicio de Impuestos Internos, que los precios pactados en los contratos de futuro en cuestión hayan sido de una cuantía razonable, en relación con los que se estaban pactando en ese momento en el mercado, constituido por la Bolsa de Metales de Londres, concluyéndose mediante los actos reclamados, Liquidación N°141, del 31 de julio de 2015 y Resolución N°89, de 12 de julio de 2016, que la contribuyente incurrió en un gasto excesivo según el artículo 31 y 33 N°1 letra g) de la Ley de la Renta.

4.- Luego, el 21 de agosto de 2015, la contribuyente interpuso el Recurso de Reposición Administrativa, al que se dio lugar en parte, en atención a ciertos errores de referencia y transcripción, modificándose la Liquidación N°141, rebajando el Impuesto del artículo 2° del DL N° 2.398 de USD\$9.099.914,90 a USD\$8.262.614,92.

5.- Posteriormente con fecha 15 de noviembre de 2015, Codelco dedujo reclamo tributario en contra de la

Liquidación N°141, ante el Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana.

6.- El 12 de julio de 2016, fue emitida por el Servicio la Resolución Exenta N°89 de 2016, que modificó el saldo a favor para el ejercicio siguiente, informado por Codelco, en la declaración anual de Impuesto a la Renta del Año Tributario 2013, disminuyéndose el saldo a favor, desde el monto de USD\$332.577.360,65, a la suma de USD\$310.557.373,37, atendido los efectos de la Liquidación N°141, del 31 de julio de 2015.

7.- En contra de dicha resolución también se dedujo el Recurso de Reposición Administrativa, el que mediante Resolución Exenta N°68.112/2016, del 12 de octubre de 2016, dio lugar en parte, ordenando modificar el saldo a favor para el ejercicio siguiente determinado en la Resolución N°89 de 2016, desde un monto de USD\$ 310.557.373,37 a USD\$ 316.294.491,46, en atención que ciertos ajustes no fueron considerados en la resolución recurrida, pero denegado totalmente la alegación de fondo presentada.

8.- En contra de la Liquidación N°141, del 31 de julio de 2015 y de la Resolución N°89 de 12 de julio de

2016, se interpusieron reclamos ante el Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana de Santiago, acumulándose las reclamaciones y con fecha 27 de diciembre del año 2017, se dictó sentencia definitiva de primera instancia, respecto a las causas acumuladas, resolviendo acoger los reclamos, en general, por estimar la sentencia que el Servicio no habría fundamentado su actuación en la Ley de Derivados N°20.544, del año 2011, sino en el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, estimando que sería dicha ley la que regula el tratamiento tributario de los instrumentos derivados, por lo que, al no haber invocado el Servicio esta última ley, la carga de la prueba sobre el precio de mercado recaería en el ente fiscal y no en Codelco.

9.- Finalmente, la Corte de Apelaciones de Santiago, conociendo del recurso de apelación deducido por el Servicio de Impuestos Internos, con fecha 1 de agosto de 2019, resuelve confirmar la sentencia de primera instancia.

QUINTO: Que, en consonancia con lo discutido, esta Corte advierte que la controversia recayó en acreditar la necesidad que tuvo Codelco de celebrar los contratos de

futuros objeto de la litis, en las condiciones en que fueron pactados, especialmente en cuanto a su consideración y cuantía y en la necesidad de establecer un comparable distinto a los contratos de futuro, a efectos de determinar el precio de mercado de estos.

SEXTO: Que para efectos de resolver adecuadamente el arbitrio en estudio, debe tenerse en especial consideración que el tribunal de primera instancia, realizó un análisis de la materia debatida, primero, en los considerandos tercero a sexto en que se refiere a la Ley N° 20.544, concluyendo en el considerando séptimo que *“de la revisión de la intención del legislador, establecida en la historia de la ley (...) busca motivar a los contribuyentes chilenos, en especial a los exportadores, como la reclamante de autos, a suscribir este tipo de contratos de cobertura para seguridad de sus negocios”*.

Además, es importante el considerando noveno, que refiere que el Servicio de Impuestos Internos no fundamentó su actuación en la Ley de Derivados, sino que en el artículo 31 de la Ley de la Renta, lo que conlleva que: *“si el Servicio hubiera invocado la Ley de Derivados, la carga de*

la prueba sobre el precio de mercado, de acuerdo con lo que expresa la ley, hubiera recaído sobre Codelco. En cambio, al no invocar dicha ley, sino la norma general del artículo 31 de la Ley de la Renta, el Servicio tendría la carga de la prueba sobre el precio de mercado". (considerando undécimo).

Indica el tribunal que el Servicio, a quien correspondía la carga en ese punto, no presentó un argumento legal que lo convenciera de la necesidad de establecer un comparable. Aún más, el Servicio refiere que el gasto que los contratos de derivados ocasionaron a Codelco, si bien necesarios, no lo eran en el exceso de 2%, de acuerdo con la comparación realizada, en cada uno de los contratos, con su propia proyección (basada en la Bolsa de Metales de Londres). Sin embargo, el Servicio no presentó prueba alguna que permita al Tribunal tener por acreditado que el método Arima, usado en los actos administrativos reclamados, efectivamente correspondería al precio de mercado de los derivados y mucho menos, demostrado que Codelco tenía la obligación de utilizar

dicho método (y no otro) los años 2005 y 2006, en que suscribió los contratos. (Considerando décimo cuarto).

Como estimó el tribunal que el contribuyente no debía tener la carga de la prueba sobre los hechos o calificaciones que no formaron parte de una declaración suya; si el Servicio afirmaba que un gasto era excesivo, debería acreditarlo. (Considerando décimo noveno).

Continúa señalando el fallo que el Servicio no indicó normativa legal específica que le permita calificar como excesivo el gasto derivado de los contratos, sin que existiera, en criterio del tribunal, un desarrollo argumentativo adecuado en ese sentido. (Considerando vigésimo segundo).

Refiriéndose finalmente al método de proyección, fuertemente discutido por el contribuyente, concluye en el considerando trigésimo que *“pareciera, entonces, que el Servicio quisiera imponer, en los años 2015 y 2016, la obligación retroactiva que, en los años 2005 y 2006, Codelco adoptara el para ella, inadecuado método Arima (fojas 529) y obtuviera de los brokers, el precio obtenido de acuerdo a dicho método (y que coincidiera con la*

aplicación de la Administración). Esta proposición claramente no tiene asidero en nuestro derecho tributario. Al menos este sentenciador no la encuentra, y el desarrollo argumentativo desarrollado por el ente fiscalizador no le satisface".

SÉPTIMO: Que, por su parte, la sentencia de segunda instancia, en lo pertinente, esto es, en los considerandos undécimo a décimo tercero, resuelve lo siguiente:

Considerando undécimo: "Que, por consiguiente, según lo analizado circunstanciadamente y concluido en la sentencia de primera instancia que se revisa, el contribuyente cumplió con acreditar debidamente sus declaraciones, dado que ante la Citación del Servicio y puesto en la necesidad de probar la veracidad de éstas las comprueba con todos los documentos, libros, balances y antecedentes que disponía para hacerlo; todavía más, en el entendido que era obligatorio para él presentar los antecedentes ante el Servicio, concurre a esa instancia administrativa y afianza su autonomía tributaria antes éste en armonía con la garantía constitucional del libre ejercicio de toda actividad económica, explicada en el

ámbito tributario que nos ocupa en el artículo 31 de la Ley Sobre Impuesto a la Renta; y, en consecuencia, con la suficiencia de los respaldos probatorios que tutelan sus Declaraciones, acredita éstas debidamente”.

Considerando duodécimo: “Que, en consecuencia, cuestionado por el Servicio en la Liquidación 141, la suscripción del contribuyente de contratos a futuro a 5, 6 y 7 años, con brokers internacionales e independientes, no relacionados con éste, determinadamente, al objetar el precio de cada uno de los contratos, precisados éstos en el Anexo 3 de dicha Liquidación, y rechazar parte del gasto en lo que se refiere a que el precio produjo una diferencia de 2% en contra del contribuyente, habiendo meses en que se genera una diferencia a su favor, proponiendo que no son gastos necesarios en ese exceso, lo que la autoridad recaudadora funda en que tal exceso no se descubre solo de las operaciones internacionales fiscalizadas, sino además al revisar toda la historia de los contratos en especial en años anteriores, en los cuales la diferencia sería hasta de un 60%, y también porque según su propia proyección ex post, determina un comparable distinto con el mercado

formal, determinadamente, representado por la Bolsa de Metales de Londres (BML o LME) y en el que la proyección Arima esgrimida por el Servicio incorporaría información de mercado para proyectar los precios, por lo que, desde luego, acreditados por el contribuyente de conformidad al artículo 21 del Código Tributario, los gastos necesarios para producir la renta, de acuerdo al artículo 31 de la Ley Sobre Impuesto a la Renta, el Servicio de Impuestos Internos que es quien hizo tales afirmaciones es el que debe probarlas, en armonía al punto segundo de la interlocutora de prueba, que establece como hecho sustancial pertinente y controvertido, acreditar la necesidad de establecer un comparable distinto a los contratos de futuro objeto de la litis, a efectos de terminar el precio de mercado de los mismos”.

Considerando décimo tercero: “Que lo anterior resulta de la concordancia entre la disposición del artículo 21 del Código Tributario y los Principios Generales del Código Civil, aplicables de conformidad al artículo 2º del Código Tributario, que explica que en lo no previsto por ese Código y demás leyes tributarias, se

aplicarán las normas de derecho común contenidas en leyes generales y especiales, en la especie, en lo relativo a la carga de la prueba, como lo explica razonadamente la sentencia en alzada en sus considerandos “Décimo séptimo” y siguientes”.

OCTAVO: Que de los considerandos y razonamientos transcritos aparece con claridad que las infracciones de ley que reclama el Servicio de Impuestos Internos si bien se condicen con las alegaciones sostenidas durante el curso del juicio, no encuentran asidero en los hechos que se tuvieron por acreditados ni en los antecedentes que se tuvieron a la vista para fallar el reclamo.

Si se observa la liquidación y resolución reclamados, de acuerdo con el Servicio de Impuestos Internos, Codelco acreditó que los contratos fueron obligatorios, pero no que fue necesario celebrarlos al precio pactado ni mantener las mismas condiciones durante 5, 6 o 7 años, sin tomar acciones correctivas tendientes a disminuir la pérdida. El Servicio, en el Anexo N°3 de la Liquidación, contiene el cálculo de los gastos excesivos, el cual se basó en los precios de los futuros de cobre transados en la BML, para

los contratos con plazos iguales o inferiores a 63 meses. Para aquellos de un plazo igual o superior, se proyectó el precio utilizando el modelo ARIMA (ya que en la BML no había contratos de aquellos a esa fecha superiores a 63 meses). En resumen, los actos reclamados sólo cuestionaron la necesidad del gasto y más específicamente, la cuantía, teniendo por acreditado que fue obligatoria la suscripción de los derivados, la efectividad del gasto y que fue imprescindible.

Ahora bien, con los contratos de futuro Codelco aseguró recibir, como precio de venta, el precio fijo pactado en el contrato, independiente de la evolución incierta, a largo plazo, del precio del cobre, resultado que se conoce únicamente al liquidar el contrato. Los contratos de futuro celebrados por Codelco tuvieron por objeto dar cobertura a una parte de la producción de cobre de la División El Salvador y del Proyecto Gaby, fijando los precios de venta por un período de tiempo determinado, de acuerdo con los valores de mercado vigentes a la fecha de su suscripción; objetivo que fue logrado según consta de la prueba testimonial de la reclamante.

Si bien puede cuestionarse, *ex post*, la decisión de Codelco de utilizar los contratos de futuro de cobre para los objetivos antes señalados y el resultado de estos, lo cierto es que la necesidad de un gasto tiene que ver con la existencia de un potencial para generar rentas relacionadas con el giro o actividad del contribuyente. Si la libertad económica garantiza el desarrollo y creación de actividades económicas como mejor parezca a las personas, el Servicio no puede limitarla a través de juicios económicos respecto de las decisiones comerciales de las empresas. Lo contrario implicaría estar expuestos a la opinión del Servicio de Impuestos Internos respecto de la idoneidad de las decisiones comerciales.

De esta manera y de acuerdo con lo sostenido por el ente fiscalizador, no sólo se exigiría la acreditación de que un ingreso esté relacionado con determinados gastos que han sido necesarios para producirlo; sino que requiere que el gasto efectivamente produzca determinados montos de ingresos. Pero dentro de los requisitos del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta no figura la existencia

de ingresos o utilidades para que sea factible su deducción.

El Servicio debe sólo velar por el cumplimiento de las leyes tributarias, existiendo una diferencia entre revisar el fiel cumplimiento de la ley y evaluar e impugnar las decisiones comerciales de una empresa cuando, a su parecer, éstas no generaron los resultados económicos que debieron haber generado.

Ahora bien, el ente fiscalizador compara el precio pactado en los contratos de Codelco con la Bolsa de Metales de Londres, en la cual, en los años 2005 y 2006 no se transaban contratos a plazos mayores a 63 meses. Por ello el Servicio proyectó el precio esperable de contratos bursátiles a plazos mayores a esos 63 meses. La diferencia promedio entre el comparable utilizado y el precio de las operaciones celebradas por la Corporación es de aproximadamente 2%, que puede atribuirse a las significativas fluctuaciones que se observan en los precios de los futuros de cobre. Por lo tanto, dicho porcentaje se encuentra dentro del margen de razonabilidad, para estos efectos, y no aparece como un gasto excesivo. De esta

forma, coincidiendo con el análisis de la judicatura de fondo, se puede desestimar íntegramente el recurso en lo que dice relación con la presunta infracción del artículo 31 inciso primero y 33 N°1 letra g) de la Ley de Impuesto a la Renta.

NOVENO: Que en cuanto al reproche que se refiere a la falsa aplicación de la Ley de Derivados, si bien se puede apreciar que efectivamente la vigencia de esa norma es posterior a la de los contratos objetados, al analizar el fallo de segunda instancia se observa que aun prescindiendo del análisis de la norma referida, igualmente en criterio de los jueces de la instancia, era el Servicio de Impuestos Internos el que debía acreditar la efectividad de los asertos contenidos en la liquidación, en lo que era atinente al precio de mercado de los contratos. Sin perjuicio de lo anterior, esta infracción, así denunciada, no tiene influencia en lo dispositivo del fallo, por cuanto si se estimara que el contribuyente tenía la carga de prueba en este caso y no el Servicio, lo cierto es que Codelco sí acreditó con prueba idónea y suficiente la necesidad de los gastos, como es posible apreciar de la

profusa prueba rendida durante el juicio, incluso desde la actuación fiscalizadora del Servicio al emitir la liquidación y resolución reclamadas, en que las alegaciones fueron idénticas a las que se conocieron durante la tramitación de la causa ante el Tribunal Tributario y Aduanero. Los mismos antecedentes estuvieron siempre a disposición del ente fiscalizador y de los tribunales mediante los documentos, contabilidad y prueba testimonial que se rindió, explicando la estructura de los contratos de futuro, la incidencia del plazo, la posibilidad o no de tomar la posición contraria, la vulneración de la garantía de la autonomía de la gestión, las posibles acciones de mitigación y finalmente los errores en la apreciación del precio de mercado de los contratos y la falta de razonabilidad del criterio de comparabilidad utilizado por el Servicio.

DÉCIMO: Que lo anterior deja en evidencia que los sentenciadores del grado han arribado a la conclusión ya descrita precedentemente, mediante el análisis del mérito del proceso, las probanzas rendidas y la aplicación de las disposiciones legales que forman parte de las normas

decisoria litis y todo ello en base a los hechos que se tuvieron por acreditados.

UNDÉCIMO: 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 805 del Código de Procedimiento Civil, **se rechaza** el recurso de casación en el fondo deducido por la parte reclamada, el Servicio de Impuestos Internos, en contra de la sentencia dictada por la Corte de Apelaciones de Santiago con fecha uno de agosto de dos mil diecinueve.

Se previene que el Abogado Integrante Sr. Fuentes además de concurrir al acuerdo por los fundamentos de la sentencia, estimó que igualmente debía rechazarse el recurso de casación en el fondo por lo siguiente:

1.- Que no habiéndose acreditado por la recurrente la existencia de vulneración alguna de las leyes reguladoras de la prueba, las conclusiones a las que arribó

la magistratura del grado deben tenerse como hechos inamovibles por esta Corte.

2.- Que entre esos hechos se tuvo por acreditado que Cochilco y Mideplan solicitaron a Codelco, para aprobar el desarrollo de la División el Salvador y el Proyecto Gaby, durante los años 2005 y 2006, suscribir contratos de futuro de venta de cobre, con el objetivo cubrir los riesgos de la variación del precio del cobre, a más de 63 meses; que Codelco suscribió contratos a futuro (a 5, 6 y 7 años) con ocho prestigiosos *brokers* internacionales e independientes y que el precio de cada uno de los contratos consta en el anexo 3 de la Liquidación, no existiendo discusión en cuanto a su cuantía y efectividad de pago.

3.- Que los reproches que efectúa la recurrente buscan alterar el sustrato fáctico alcanzado por los sentenciadores del fondo, que justificaron la necesidad de los gastos, sin mencionar ni menos desarrollar la infracción de los elementos que integran la sana crítica como limitación a la ponderación libre que la ley le asigna, en esta clase de procedimientos, a los sentenciadores, lo que implica necesariamente desestimar

las pretensiones del reclamante, igualmente, por la razón anotada.

Decisión acordada con el **voto en contra** de la Ministra Sra. Ravanales, quien estuvo por acoger el recurso de casación en el fondo interpuesto por el Servicio de Impuestos Internos, por las siguientes razones:

1.- Que Codelco es contribuyente del Impuesto a la Renta de la Primera Categoría, como del Impuesto Tasa Adicional, establecido en el artículo 2° del Decreto Ley N° 2398, del año 1974, encontrándose obligado por las rentas que genera a determinar sus impuestos considerando la renta efectiva determinada en base a contabilidad completa.

2.- Que respecto de los años tributarios 2012, 2013 y 2014 registró como pérdidas los resultados correspondientes a operaciones de ventas a futuro de cobre, efectuadas a distintos *brokers* y no en las Bolsas de Metales del mundo, en cumplimiento de contratos de futuro suscritos en los años comerciales 2005 y 2006 y en los que el precio de venta se pactó fijo e invariable, en un rango,

entre 1 USD y 1,4 USD, por libra de cobre, respecto de todo el plazo de duración de los contratos de 5, 6 y 7 años.

3.- Que Codelco, en virtud de los contratos de futuro de cobre y durante todo el plazo de su ejecución pagó a los *brokers* la diferencia entre los precios de venta fijos pactados y el vigente en la Bolsa de Metales de Londres al momento de la liquidación (vencimiento del plazo), que siempre resultó ser superior al pactado.

4.- Que Cochilco indicaba a la época de la suscripción de los contratos, según consta en Informe Trimestral del Mercado del Cobre publicado por dicho organismo en abril de 2006, documento acompañado en segunda instancia, que el cobre iría en alza y que se proyectaba para los años 2006 y 2007 precios de entre 2,6 USD y 2,64 USD la libra, para el primer año señalado y 2,4 USD y 2,44 USD, para el 2007.

5.- Que si bien no se encuentra discutido que la suscripción de los contratos de futuro, en los años 2005 y 2006, respondió a exigencias del Ministerio de Planificación y el Ministerio de Economía, relacionadas exclusivamente con el objeto de asegurar su rentabilidad

previa como requisito de aprobación, de la División El Salvador y Proyecto Gaby, lo que sí resulta discutible es la necesidad del gasto en que se incurrió por parte de Codelco.

6.- Que en relación a lo que debe entenderse por “necesario” para producir la renta, esta Corte ha sostenido en muchos pronunciamientos que *“el concepto de gasto necesario no ha sido definido por la Ley de la Renta; sin embargo, de la lectura de la norma transcrita (artículo 31 inciso 1) se infiere que éste sin duda se refiere a aquellos gastos que se relacionan directamente con el ejercicio o giro de la sociedad que sean necesarios para producir la renta, y que tengan el carácter de inevitables y obligatorios. Esta última característica se desprende de la significación gramatical del vocablo “necesarios”, esto es, aquellos desembolsos en que de manera precisa, forzosa e inevitablemente el contribuyente ha debido incurrir para generar la renta líquida imponible que se pretende determinar.”* (sentencia de fecha 4 de noviembre de 2011, Causa Rol 6380-2009).

7.- Que en cuanto a la facultad del Servicio de revisar el monto de los gastos y la obligación consiguiente de los contribuyentes de acreditar su cuantía, es decir hasta qué cantidad han sido necesarios para producir la renta, además del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta; el artículo 33 N°1 letra g) del mismo cuerpo legal, previene que se agregarán a la renta líquida, siempre que haya disminuido la renta líquida declarada, entre otras partidas, las cantidades cuya deducción no autoriza el artículo 31 o que se rebajen en exceso de los márgenes permitidos por la ley o la Dirección Regional, en su caso.

Tal y como resolvió esta Corte en sentencia dictada el catorce de abril de dos mil quince (Rol 6.778-2014): *“La lectura armónica de estas normas permite apreciar que el Servicio de Impuestos Internos, al momento de examinar los gastos declarados por el contribuyente, debe determinar si cumplen con los requisitos del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta y, en caso de establecer que no los satisface, rechazarlos, pero también puede determinar que estos han sido rebajados en exceso de los márgenes fijados*

por la ley o la autoridad tributaria, lo que deja en evidencia que el ente fiscalizador está facultado para revisar la cuantía de los gastos. (...) Entender lo contrario constituye una seria limitación a la actuación fiscalizadora, ya que estimar que no es posible analizar un gasto teniendo a la vista su monto es pretender un examen abstracto y desligado de la realidad del contribuyente". En un sentido similar sentencia Rol 32.130-2015, de doce de diciembre de dos mil dieciséis.

8.- Que el error de los sentenciadores se observa al dar por satisfecha la carga de haber cumplido con los requisitos del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, concluyendo al respecto que ello se habría logrado al acreditar debidamente sus declaraciones a través de los documentos contables, sin que exista en el proceso ningún antecedente más allá de los propios contratos que den cuenta o expliquen la necesidad de generarlos cuando en la Bolsa de Metales de Londres, durante toda su vigencia, los futuros se transaron a precios muy superiores, según estableció el Servicio.

9.- Que dicha obligación debió cumplirla el contribuyente, de conformidad con el artículo 21 del Código Tributario, no siendo procedente invertir la carga de la prueba, sobre este punto en particular, como erradamente estimaron los tribunales de la instancia.

10.- Que, además, cabe hacer presente que el método utilizado para establecer el monto pagado en exceso por los contratos, si bien fue discutido durante el juicio no fue desacreditado por la prueba testimonial de la reclamante, cuestionándose únicamente los contratos utilizados como base para la proyección, lo que permite considerar que se utilizó un sistema que entregó información válida y contrastable, que permitió a Codelco establecer que la diferencia de los montos involucrados era de un 2%; por lo tanto no se rechazaron completamente los gastos, sino sólo en el exceso.

11.- Que los errores de derecho influyen sustancialmente en lo dispositivo del fallo, por cuanto de haberse aplicado correctamente las disposiciones que resolvían la controversia, el fallo recurrido debió necesariamente haber concluido, que se debía revocar el

fallo de primera instancia, en cuanto dio lugar a un gasto sin que se acreditara la necesidad de la totalidad de su monto.

Regístrese y devuélvase con su custodia.

Redacción a cargo del Abogado Integrante Sr. Fuentes.

Rol N° 31.795-2019.

Pronunciado por la Tercera Sala de esta Corte Suprema integrada por los Ministros (as) Sra. Adelita Ravanales A., Sr. Jean Pierre Matus A. y Sr. Diego Simpértigue y por los Abogados Integrantes Sr. Raúl Fuentes M. y Sr. Eduardo Gandulfo R. No firman, no obstante haber concurrido a la vista y al acuerdo de la causa, los Abogados Integrantes Sr. Fuentes M. y Sr. Gandulfo por no encontrarse disponible sus dispositivos electrónicos de firma.