

JURISPRUDENCIA:

"Que al efecto no ha sido debatida en autos la existencia del pago de las obligaciones tributarias aludidas, ni la existencia de los créditos incobrables, invocándose por la contribuyente en la determinación de su renta líquida, sosteniéndose por los jueces del fondo el rechazo de las partidas correspondientes porque no se acreditó, por una parte, su pago con fondos provenientes de la contribuyente, ni su monto, ni la identidad de los deudores correspondientes, ni su contabilización ni el agotamiento de los medios de cobro, por la otra, validando entonces la aplicación a tales acápite del impuesto único consagrado en el artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta, y que fuera transcrito en lo pertinente." (Corte Suprema, considerando 7º).

"Que, sin embargo, atendido el texto de la disposición que determina la existencia del gravamen sobre tales partidas, el supuesto básico para su aplicación es, por una parte, el desembolso de dineros, el traspaso o salida de los mismos, con excepción de las cantidades representativas de aquellas excepcionadas en el inciso 3º transcrito ("con exclusión de los impuestos de primera, de este artículo,... y del impuesto territorial, pagados) para el caso de los gastos tributarios aludidos, de manera que su agregación para los efectos del cálculo del impuesto sanción correspondiente resulta improcedente, por lo que el recurso ha de ser admitido en esta parte, excluyendo de las partidas liquidadas aquellas correspondientes al impuesto de primera categoría y al pago de contribuciones, como se ha indicado.

Una decisión similar se adoptará en lo referido al apartado patentes comerciales, al no haberse discutido su pago ni su vinculación con el giro de la empresa sino sólo el origen de los fondos aplicados a su solución, argumento que - sin perjuicio de ser contradictorio con la sanción aplicada- no se encuentra dentro de las exigencias que la ley permite formular para la determinación del gravamen que se revisa, por lo que será desagregado." (Corte Suprema, considerando 8º).

"Que una cuestión distinta ocurre, sin embargo, con las deudas incobrables, teniendo en particular consideración que ellas- tal como expresamente lo señala la sentencia confirmada en autos- corresponden en gran parte a créditos vencidos en un año comercial diverso al que trata la contienda de autos, ignorándose elementos tan esenciales para determinar su procedencia que no es posible admitir su exclusión, al configurar de suyo - en los términos establecidos por los jueces del grado, inamovibles para esta Corte- el retiro encubierto que la norma en comento sanciona, de modo que resulta forzoso concluir que concurre a su respecto el presupuesto básico para la aplicación del artículo 21 citado.

Una conclusión similar ha de adoptarse respecto del denominado impuesto de timbres y estampillas que integra la misma partida, toda vez que a su respecto no se ha establecido que acceda a créditos o empréstitos contratados por la contribuyente, elemento fáctico esencial para determinar la justificación de su desembolso y conjurar así la sospecha de constituir su pago un retiro encubierto, que es lo sancionado por el citado artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta., motivo por el cual el recurso también sera rechazado en esta parte." (Corte Suprema, considerando 9º).

"Que así entonces, si no ha sido demostrada la salida de dineros en alguna de las hipótesis que consagra el artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta respecto de los conceptos referidos en el

motivo octavo que precede, mal puede aplicarse sobre ellos el impuesto multa asociado a los referidos tráficos indebidos como mecanismo de desincentivo de los retiros encubiertos, resultando evidente que en la especie se ha incurrido en una falsa aplicación de ley, al hacerla regir una situación de hecho no contemplada para su concurrencia, toda vez que la ley dada por infringida descansa sobre el supuesto de la existencia de desembolsos de dineros no permitidos o efectuados en ejercicios diversos al que se liquida, y en autos tales extremos se han descartado expresamente." (Corte Suprema, considerando 10º).

"Que de lo reseñado se puede concluir que la sentencia impugnada ha incurrido en el error de derecho denunciado en esta parte; el que ha tenido influencia sustancial en lo dispositivo del fallo atacado, toda vez que se ha liquidado un impuesto especial sobre la base de un supuesto de hecho que se aparta del marco jurídico invocado, de manera que habrá de ser acogido." (Corte Suprema, considerando 11º).

MINISTROS:

Pronunciado por la Segunda Sala integrada por los Ministros Sres. Milton Juica A., Hugo Dolmestch U., Carlos Künsemüller L., Haroldo Brito C. y Lamberto Cisternas R.

TEXTOS COMPLETOS:

SENTENCIA DE LA CORTE DE APELACIONES:

San Miguel, veintidós de agosto de dos mil catorce.

Proveyendo a fojas 228: Téngase presente.

Vistos:

Se reproduce la sentencia en alzada previa eliminación de su motivo décimo tercero.

Y se tiene en su lugar y además, presente:

Que atendido el mérito de los antecedentes y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 144 del Código de Procedimiento Civil y estimando esta Corte que la parte reclamante "Fabrica de Espuma Plástica Faval S.A.", representada por don Hernán Enzo Falcón Vaccarezza, tuvo motivos plausibles para litigar, se le eximirá del pago de las costas de la causa.

Y atendido el mérito de los antecedentes y lo dispuesto en los artículos 120 y siguientes del Código de Tributario, se resuelve que:

I.- Se revoca la sentencia apelada de dieciséis de abril de dos mil catorce, escrita a fojas 175 y siguientes, sólo en aquella parte que condena en costas a la recurrente antes individualizada y se declara en su lugar que se le exime de dicha carga.

II.- Se confirma, en lo demás apelado, la referida sentencia.

Regístrese y devuélvase con sus custodias.

Rol N° 23-2014.-

Pronunciado por los Ministros de la Cuarta Sala Sr. José Ismael Contreras Pérez, Sra. Ana María Arratia Valdebenito y Abogado Integrante Sr. Juan Kadis Cifuentes.

SENTENCIA DE LA CORTE SUPREMA:

Santiago, siete de enero de dos mil dieciséis.

Vistos:

En autos Rol N° 24.839-2014 de esta Corte Suprema, sobre procedimiento de reclamación de liquidaciones tributarias iniciado por Fábrica de Espumas Plásticas Faval S.A., se dictó sentencia de primer grado el dieciséis de abril de dos mil catorce, que rola a fojas 175 y siguientes, en virtud de la cual se rechazó la reclamación deducida, confirmando las liquidaciones N° 380 y 381 de 30 de julio de 2013, con costas a la contribuyente.

Esta decisión fue recurrida de apelación por la sociedad reclamante a fojas 193 y revocada por la Corte de Apelaciones de Santiago con fecha veintidós de agosto de dos mil catorce, según se lee a fojas 229, sólo en la parte que condenó a la recurrente al pago de las costas de la causa, eximiéndola de dicha carga, confirmando en lo demás apelado la referida sentencia.

A fojas 231 y siguientes, don Teodoro Schmidt Astaburuaga, en representación de la reclamante, dedujo un recurso de casación en el fondo respecto de la sentencia de segundo grado, que fue ordenado traer en relación a fojas 278.

Considerando:

Primero: Que por el recurso se denuncia, en primer término, infracción de las leyes reguladoras de la prueba que rigen en la materia, esto es, el artículo 132 inciso 14° del Código Tributario, ya que

el tribunal ha concluido que la prueba rendida sobre los gastos de fabricación no permite sostener que sean necesarios para el giro de la recurrente. Denuncia en esta parte que no se señala qué regla de la experiencia permite al tribunal sostener que una fábrica no tenga que incurrir en gastos de seguridad o de energía, agua potable, teléfono, fletes, seguros o patentes municipales ni se dan razones jurídicas, técnicas, lógicas para sustentar el rechazo. Por el contrario, se incurre en exceso al formular sus apreciaciones cuando se señala, a propósito del teléfono, por ejemplo, que se trata de distintos números, de los que no es posible distinguir cual de ellos corresponde al medio de comunicación más idóneo para producir la renta del reclamante.

Por otra parte, denuncia que el juez de primer grado señaló, como fundamento del rechazo del reclamo, que el reclamante no logró convencer en la etapa administrativa al Servicio de Impuestos Internos, abdicando de aplicar su criterio. Termina este apartado indicando que no controvierte ni pretende alterar la existencia de los hechos fijados por los jueces del fondo, sino la valoración de la prueba, ya que se habrían aplicado erróneamente las reglas de la sana crítica.

En segundo término, indica que lo decidido conculca los artículos 21, 31 inciso 1° y 31 inciso 3° N° 4 de la Ley de Impuesto a la Renta, en relación al artículo 19 del Código Civil, ya que los jueces del fondo se han alejado del tenor literal de las normas sustantivas citadas, al aplicarlas.

Así, entonces, respecto de la infracción al artículo 31 inciso 1°, expone que ella se produce al resolver que los gastos no son necesarios ya que la recurrente no logró convencer en la etapa administrativa al Servicio de Impuestos Internos, adicionando que debe acreditarse el pago de los conceptos debatidos, lo que olvida que la norma exige que sean gastos adeudados o pagados, de manera que basta que se adeuden para que sean deducibles de la base imponible, de manera que ellos han debido ser aceptados, atendido su carácter de inevitables para una empresa productiva.

A su turno, en relación al artículo 31 inciso 3° N° 4, la sentencia rechaza rebajar créditos incobrables provenientes del giro de la empresa, porque tienen un vencimiento con fecha anterior al período liquidado, lo que se traduce en una errónea aplicación de la norma que se invoca, ya que la ley no alude a la fecha de vencimiento del crédito sino que al período anual de su castigo. Así, entonces, la antigüedad es una buena razón para el castigo de la deuda, si desde su vencimiento ha pasado un tiempo significativo y se considera su monto.

En lo referente al artículo 21 Ley de Impuesto a la Renta, señala que ha sido quebrantado porque se lo ha aplicado a todos los gastos objetados de la recurrente, incurriendo en una contradicción porque ellos han sido rechazados al no haberse acreditado su pago y no su existencia. Asimismo, denuncia la errónea aplicación de la norma a los créditos incobrables, ya que dicha ley exige que se trate de partidas que constituyan un retiro de especie o de una cantidad representativa de un desembolso de dinero.

Termina describiendo la influencia que estos yerros han tenido en lo dispositivo del fallo, y solicita se acoja el recurso para que, en la sentencia de reemplazo que se dicte, se dejen sin efecto las liquidaciones emitidas.

Segundo: Que la sentencia de primera instancia, confirmada por la de segundo grado, deja constancia que son hechos pacíficos que la sociedad reclamante es contribuyente del Impuesto de Primera Categoría; que detectadas inconsistencias en su declaración anual de Impuesto a la Renta

del año tributario 2010, la sociedad reclamante aportó antecedentes fuera del plazo legal, sobre cuya base - más la información de que disponía- el Servicio de Impuestos Internos liquidó los impuestos correspondientes, al estimar que no se habían salvado las observaciones efectuadas.

Asimismo, el referido fallo estableció como presupuestos de lo decidido que, respecto de los diversos ítems comprendidos en las partidas gastos de fabricación y administrativos, no se demostró su vinculación con el giro de la empresa, indicando además, pormenorizadamente, la falta de acreditación de su pago con patrimonio social, en su caso, así como la ausencia de demostración de su registro contable. A su turno, en lo referido a la patente comercial, contribuciones, Impuesto a la Renta de Primera categoría e Impuesto de Timbres y Estampillas, se asentó que tales conceptos correspondientes al año comercial 2009, necesarios para producir la renta al consistir en obligaciones propias, inherentes y necesarias para el desarrollo del giro y la producción de la renta de las empresas, se encuentran pagados, pero no la forma en que dicha solución se efectuó ni que ella haya sido con el patrimonio de la empresa, indicando por último, en relación a las deudas incobrables, que ellas se refieren al listado de créditos vencidos entre 1998 y 2009 que se acompañara, correspondiendo en su mayor parte a acreencias vencidas en un año comercial diverso al que trata la causa, sin que se demostrara su monto, la identidad de los deudores, si ellos fueron cedidos, ni tampoco su contabilización oportuna y el agotamiento prudencial de los medios de cobro a su respecto.

Conforme lo expuesto, los jueces del fondo concluyeron que no se demostró que los gastos tributarios en análisis cumplan los requisitos y cuenten con la documentación de respaldo para ser considerados necesarios para producir renta, de la forma que prescribe el artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, de manera que la decisión de agregar ingresos las sumas que se estimaron subdeclaradas y de rechazar como gastos aquellos que no justificaban su deducción de la renta del contribuyente, desagregándolos de la base imponible del impuesto de categoría y afectándolos con el impuesto único establecido en el artículo 21 de la Ley de la Renta era procedente, por lo que procedía ratificar las liquidaciones N° 380 y 381 de 30 de julio de 2013.

Tercero: Que, en primer término, y a fin de despejar las distintas aristas de la decisión, es necesario dejar en claro que la mayor parte de la impugnación se estructura sobre la base de sostener que los jueces del fondo han errado al resolver como lo hicieron, toda vez que no indicaron las razones que les permitieron sustentar el rechazo de sus pretensiones, omitiendo asimismo indicar sobre qué base puede sostenerse que una empresa como la reclamante opere sin incurrir en los gastos cuyo reconocimiento pretende, expresando explícitamente que no se pretende alterar los hechos asentados sino la valoración de la prueba efectuada por los referidos sentenciadores.

Cuarto: Que la exposición que precede da cuenta del yerro conceptual en que incurre el recurrente, al plantear su pretensión en orden a obtener un resultado afín a sus intereses sin modificar los presupuestos de hecho asentados en la causa, ya que este tribunal ha señalado reiteradamente que el recurso de casación en el fondo tiene por objeto velar por la correcta interpretación y aplicación de las normas llamadas a dirimir la controversia, con el objeto de poder cumplir con la función uniformadora del derecho asignada por la ley, de manera que al no constituir esta sede instancia, un planteamiento que se aparte de los hechos asentados en el juicio - que son

los que determinan la aplicación de las normas sustantivas dirigidas a dirimir lo debatido- no es posible, salvo que se denuncie que al resolver la controversia los jueces del fondo se han apartado del onus probandi legal.

Es entonces en este contexto en que es posible admitir una hipótesis que permita la revisión de los argumentos del reclamante, pero para ello resulta indispensable que el recurso denuncie circunstanciadamente la forma en que se ha incurrido en el referido error, lo que en la especie no ocurre, de manera que sus alegaciones referidas a la procedencia de los gastos de fabricación y administrativos así como respecto de los créditos incobrables, no podrá ser admitida, al encontrarse firme la ausencia de acreditación de su vinculación con el giro en los dos primeros conceptos, o de registro contable - argumento común a los tres ítemes- ni elementos esenciales para la determinación de su monto, el deudor respectivo o el agotamiento de los medios para su cobro, en el caso de los créditos incobrables.

Igual situación se produce respecto de los gastos tributarios, ya que se ha establecido - sin posibilidad de revisión, al no haber sido impugnado adecuadamente- que, no obstante haberse demostrado su pago, no se acreditó la forma de solución, la vinculación de este modo de extinguir la obligación con el patrimonio de la actora, aspectos que permitieron a los jueces del fondo estimar que no se demostró que ellos fueran desembolsos necesarios para producir renta.

Quinto: Que, sin perjuicio de lo expresado y considerando que no existe discusión respecto de los hechos del proceso, cabe analizar la procedencia de afectar los denominados gastos tributarios y las deudas incobrables con el impuesto consagrado en el artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta. Al respecto, los jueces del fondo han señalado, acertadamente, que para que la rebaja del pago de tributos de la renta líquida de un contribuyente sea procedente, resulta necesario que satisfaga todos y cada uno de los requisitos que la norma dispone para ser aceptados, análisis que ha de efectuarse para la determinación de su situación a efectos del impuesto de primera categoría, pero que es diversa del escenario que propone el artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Sexto: Que, en efecto, este precepto establece, en lo pertinente al recurso: "Los empresarios individuales y las sociedades que determinen la renta imponible sobre la base de renta efectiva demostrada por medio de contabilidad, deberán considerar como retiradas de la empresa, al término del ejercicio, independiente del resultado tributario del mismo, todas aquellas partidas señaladas en el N° 1 del artículo 33, que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, con excepción de los gastos anticipados que deban ser aceptados en ejercicios posteriores, y los préstamos que las sociedades de personas efectúen a sus socios personas naturales o contribuyentes del impuesto adicional que no sean personas naturales, cuando en este último caso el Servicio de Impuestos Internos determine que el préstamo es un retiro encubierto de utilidades tributables, los cuales tendrán el mismo tratamiento tributario de los retiros, sin perjuicio de lo dispuesto en el N° 1 del artículo 54...

Las sociedades anónimas y los contribuyentes señalados en el N° 1 del artículo 58 deberán pagar en calidad de impuesto único de esta ley, que no tendrá el carácter de impuesto de categoría, un 35% sobre las cantidades a que se refiere el inciso primero, con exclusión de los impuestos de primera, de este artículo, del número 3 del artículo 104 y del impuesto territorial, pagados, y sobre

las rentas que resulten por aplicación de lo dispuesto en los artículos 35, 36 inciso segundo, 38, a excepción de su inciso primero, 70 y 71, según corresponda."

Esta norma, entonces, dice relación con los retiros presuntos, los gastos rechazados o retiros indirectos, sancionando tributariamente el retiro de dineros de las sociedades por parte de sus propietarios, socios y accionistas, y que en este caso concreto se relaciona con tributos pagados y con deudas incobrables de la forma que el reclamo detalla.

Séptimo: Que al efecto no ha sido debatida en autos la existencia del pago de las obligaciones tributarias aludidas, ni la existencia de los créditos incobrables, invocándose por la contribuyente en la determinación de su renta líquida, sosteniéndose por los jueces del fondo el rechazo de las partidas correspondientes porque no se acreditó, por una parte, su pago con fondos provenientes de la contribuyente, ni su monto, ni la identidad de los deudores correspondientes, ni su contabilización ni el agotamiento de los medios de cobro, por la otra, validando entonces la aplicación a tales acápite del impuesto único consagrado en el artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta, y que fuera transcrito en lo pertinente.

Octavo: Que, sin embargo, atendido el texto de la disposición que determina la existencia del gravamen sobre tales partidas, el supuesto básico para su aplicación es, por una parte, el desembolso de dineros, el traspaso o salida de los mismos, con excepción de las cantidades representativas de aquellas excepcionadas en el inciso 3° transcrito ("con exclusión de los impuestos de primera, de este artículo, ... y del impuesto territorial, pagados) para el caso de los gastos tributarios aludidos, de manera que su agregación para los efectos del cálculo del impuesto sanción correspondiente resulta improcedente, por lo que el recurso ha de ser admitido en esta parte, excluyendo de las partidas liquidadas aquellas correspondientes al impuesto de primera categoría y al pago de contribuciones, como se ha indicado.

Una decisión similar se adoptará en lo referido al apartado patentes comerciales, al no haberse discutido su pago ni su vinculación con el giro de la empresa sino sólo el origen de los fondos aplicados a su solución, argumento que - sin perjuicio de ser contradictorio con la sanción aplicada- no se encuentra dentro de las exigencias que la ley permite formular para la determinación del gravamen que se revisa, por lo que será desagregado.

Noveno: Que una cuestión distinta ocurre, sin embargo, con las deudas incobrables, teniendo en particular consideración que ellas- tal como expresamente lo señala la sentencia confirmada en autos- corresponden en gran parte a créditos vencidos en un año comercial diverso al que trata la contienda de autos, ignorándose elementos tan esenciales para determinar su procedencia que no es posible admitir su exclusión, al configurar de suyo -en los términos establecidos por los jueces del grado, inamovibles para esta Corte- el retiro encubierto que la norma en comento sanciona, de modo que resulta forzoso concluir que concurre a su respecto el presupuesto básico para la aplicación del artículo 21 citado.

Una conclusión similar ha de adoptarse respecto del denominado impuesto de timbres y estampillas que integra la misma partida, toda vez que a su respecto no se ha establecido que acceda a créditos o empréstitos contratados por la contribuyente, elemento fáctico esencial para determinar la justificación de su desembolso y conjurar así la sospecha de constituir su pago un

retiro encubierto, que es lo sancionado por el citado artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta., motivo por el cual el recurso también sera rechazado en esta parte.

Décimo: Que así entonces, si no ha sido demostrada la salida de dineros en alguna de las hipótesis que consagra el artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta respecto de los conceptos referidos en el motivo octavo que precede, mal puede aplicarse sobre ellos el impuesto multa asociado a los referidos tráficos indebidos como mecanismo de desincentivo de los retiros encubiertos, resultando evidente que en la especie se ha incurrido en una falsa aplicación de ley, al hacerla regir una situación de hecho no contemplada para su concurrencia, toda vez que la ley dada por infringida descansa sobre el supuesto de la existencia de desembolsos de dineros no permitidos o efectuados en ejercicios diversos al que se liquida, y en autos tales extremos se han descartado expresamente.

Undécimo: Que de lo reseñado se puede concluir que la sentencia impugnada ha incurrido en el error de derecho denunciado en esta parte; el que ha tenido influencia sustancial en lo dispositivo del fallo atacado, toda vez que se ha liquidado un impuesto especial sobre la base de un supuesto de hecho que se aparta del marco jurídico invocado, de manera que habrá de ser acogido.

En conformidad asimismo con lo que disponen los artículos 764, 765, 766, 767, 785 y 805 del Código de Procedimiento Civil, se declara:

Que se acoge el recurso de casación en el fondo deducido por don Teodoro Schmidt Astaburuaga por la parte reclamante, Fabrica de Espumas Plásticas FAVAL S.A. en lo principal de fojas 231, contra la sentencia de veintidós de agosto de dos mil catorce, que se lee a fojas 229, la que por consiguiente es nula y se la reemplaza por la que se dicta a continuación, sin nueva vista y separadamente.

Regístrese.

Redacción a cargo del Ministro señor Brito.

Rol N° 24.839-2014.-

Pronunciado por la Segunda Sala integrada por los Ministros Sres. Milton Juica A., Hugo Dolmestch U., Carlos Künsemüller L., Haroldo Brito C. y Lamberto Cisternas R.

SENTENCIA DE REEMPLAZO:

Santiago, siete de enero de dos mil dieciséis.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 785 del Código de Procedimiento Civil, se dicta la siguiente sentencia de reemplazo.

VISTOS:

Se reproduce el fallo en alzada, sustituyendo en su considerando Duodécimo el vocablo "afectándolos" por "afectando", e intercalando a su continuación "los ítemes correspondientes a gastos de fabricación y administrativos", eliminando el período oracional que se lee a continuación del término "Renta" hasta el punto aparte del mismo motivo.

Asimismo, se reiteran los motivos quinto a décimo de la sentencia de casación que antecede.

Y TENIENDO ADEMÁS, PRESENTE:

Que no resulta procedente aplicar respecto del impuesto de primera categoría, contribuciones y patente comercial el impuesto especial consagrado en el artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta, de manera que la determinación sobre tal base del impuesto único contemplado en el artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta, no resulta procedente;

Y visto lo dispuesto en los artículos 186, 187 y 227 del Código de Procedimiento Civil:

Se revoca la sentencia apelada de dieciséis de abril de dos mil catorce, escrita a fojas 175 y siguientes, sólo en cuanto se dispone que se acoge parcialmente el reclamo deducido respecto de la liquidación 381, ordenando la deducción de los gastos tributarios ya referidos de la base de cálculo del impuesto que por ella se enuncia, debiendo efectuarse una nueva determinación de los tributos que correspondan, de acuerdo a lo expuesto.

Se confirma en lo demás apelado el referido fallo.

Regístrese y devuélvase, con sus agregados.