

Santiago, seis de agosto de dos mil dieciocho.

VISTOS:

En estos autos Rol N° 32.880-2016 de esta Corte Suprema sobre procedimiento de reclamación de liquidaciones iniciado por la contribuyente, Empresa Concesionaria de Servicios Sanitarios S.A., se dictó sentencia de primer grado el cinco de noviembre de dos mil quince, que rola a fojas 311 y siguientes, por la que se hizo en parte lugar al reclamo interpuesto por la contribuyente en contra de la Resolución N° Ex. 85 de 20 de abril de 2012, emitida por la Dirección de Grandes Contribuyentes, Departamento de Fiscalización Grandes Empresas del Servicio de Impuestos Internos, acogiendo la deducción de \$ 355.468.916, por concepto de mayor deducción de Corrección Monetaria del Capital Propio, en el cálculo de la Renta Líquida Imponible del año tributario 2011 y desechándolo en la parte referida a la petición de estimar que es un gasto necesario la partida denominada “Pago juicio A.A. con Econssa”, ascendente a \$718.095.052.

Dicha decisión fue apelada por la reclamante a fojas 324, y confirmada por la Corte de Apelaciones de Santiago, por resolución de dieciocho de abril de dos mil dieciséis, que rola a fojas 387 y 388.

A fojas 389 y siguientes, don Jorge Andrés Arancibia Pascal, en representación de la reclamante, dedujo recurso de casación en el fondo, que se trajo en relación por resolución de fojas 445.

CONSIDERANDO:

Primero: Que por el recurso se denuncia, en primer lugar, la errónea aplicación del artículo 31, incisos 1° y 3° N° 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que establecen los requisitos para tener por acreditado un gasto, pues



el fallo prescinde de los antecedentes allegados al proceso que cumplían todos los requisitos para acreditar las exigencias de la utilización de un gasto, en este caso de las pérdidas sufridas por la empresa.

Expresa que el pago realizado en virtud de la sentencia pronunciada en el juicio arbitral a Aguas Antofagasta S.A. fue necesario para producir la renta, pues la Corte de Apelaciones reconoce que aquél se encuentra relacionado con el giro, que es precisamente la característica que confiere al pago la relación causal que luego la sentencia echa de menos.

Indica que si bien el gasto fue motivado por una sentencia arbitral, él fue realizado en virtud del cumplimiento del contrato y por consiguiente, reúne las exigencias que es inevitable, obligatorio, relacionado directamente con la actividad principal de la reclamante.

Señala que la subsistencia del contrato requería y exigía el gasto efectuado por la contribuyente porque desde la transferencia de los servicios sanitarios a privados, el principal objetivo de la empresa ECONSSA ha sido administrar ese tipo de contratos, por consiguiente, no pagar la cantidad establecida en la sentencia arbitral ponía en serio riesgo la principal actividad comercial de la contribuyente consistente en la administración del contrato y, consecuentemente, la debida prestación de los servicios sanitarios, por lo que no es un pago voluntario o por una colusión, y deriva de la fijación del nuevo sentido y alcance del contrato.

Precisa que la suma pagada por la reclamante correspondió a la retribución por determinados servicios sanitarios, cuyas tarifas con posterioridad a la sentencia arbitral pasaron a corresponderle a Aguas de Antofagasta S.A., por lo que la sentencia ha privado ilegalmente a ECONSSA de derechos provenientes de operaciones tributarias expresamente



reconocidas por la ley, omitiendo aplicar el criterio contable de “correlación de ingresos y gastos” que debe existir para la correcta aplicación del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Por lo expuesto, se transgrede el artículo 1545 del Código Civil, pues no sólo es un contrato inmerso en el giro de la empresa sino que es un acto legal y válidamente celebrado, en que su cumplimiento no solo es una obligación sino una ley, por lo que si la reclamante no lo hacía dejaba de cumplir con una relación contractual fundamental para desarrollar sus actividades.

El pago efectuado a Aguas Antofagasta S.A. no ha sido rebajado como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta de la contribuyente y fue realizado durante el ejercicio comercial correspondiente, siendo percibidos los fondos por la primera.

Además, los gastos relativos al juicio arbitral han sido acreditados en las distintas etapas de fiscalización y en el proceso, encontrándose el pago dentro del giro económico, establecido en una sentencia arbitral, siendo desde el punto de vista tributario un gasto necesario para producir renta.

Hace presente que un error como el descrito vulnera el principio de legalidad tributaria consagrado en los artículos 19 N° 20, 63 N° 2 y 14, 65, 6 y 7 de la Constitución Política de la República.

También señala que la sentencia infringió el artículo 21 del Código Tributario, señalando que no se declaró que la contabilidad y antecedentes aportados por la contribuyente eran no fidedignos, por lo que debían ser valorados.

Así, la partida puesta en duda está registrada en las cuentas patrimoniales de la empresa, no siendo cuestionada la contabilidad, por lo que



ha debido reconocerse la validez de la deducción efectuada a la renta líquida del ejercicio respectivo por concepto de gasto.

El tribunal se limita a considerar una parte de la documentación aportada, específicamente la sentencia arbitral y en base a ese antecedente decide la naturaleza del gasto, estableciendo que se trata de una sanción, lo que determina su condición de gasto rechazado.

Una tercera vulneración consiste en el quebrantamiento de las normas reguladoras de la prueba, específicamente los artículos 1698 y siguientes del Código Civil y 342, 346, 348 y 384 del Código de Procedimiento Civil, pues la sentencia no aplica las normas referentes a los instrumentos públicos y privados, ya que de haberse valorado correctamente la prueba se habría llegado a la conclusión que el gasto era necesario para producir la renta.

Expresa que el fallo no se hace cargo del mérito probatorio de la documentación acompañada ni de la declaración de tres testigos, los que no fueron tachados y están contestes respecto a que el pago realizado en virtud de la reinterpretación del contrato que tuvo por objeto redefinir los límites de la transferencia del derecho de explotación.

Por ello, concluye que estos antecedentes constituyen plena prueba conforme al artículo 384 N° 2 del Código de Procedimiento Civil, debiendo establecerse que el dinero pagado era la restitución por los servicios que en virtud del contrato corresponden a Aguas de Antofagasta S.A., pues el fallo arbitral solo aclaró lo originalmente pactado por los contratantes y no significó un resarcimiento económico extra para ninguna de las partes, constituyendo una contraprestación por haber asumido la operación y mantenimientos de cierta infraestructura en virtud de la relación contractual.



En atención a lo expuesto, la Superintendencia de Servicios Sanitarios emitió el Ordinario N° 4411, por el que rectificó la base de infraestructura de las etapas de recolección y disposición de aguas servidas de las ciudades de Antofagasta y Calama en los términos resueltos por el tribunal arbitral, quedando establecido que ECONSSA, en virtud de la nueva interpretación del Contrato de Transferencia y Explotación aplicada por la autoridad administrativa, debía pagar a Aguas de Antofagasta S.A. la cantidad cuestionado por el Servicio de Impuestos Internos.

Indica que la prueba presentada por la reclamante fue contundente, pero no fue considerada por los sentenciadores.

Por último, denuncia la infracción al artículo 26 del Código Tributario, por cuanto si se estimara que el pago es un gasto rechazado, en ese caso la sentencia debió aceptar que la contribuyente se ajustó de buena fe a las interpretaciones de las leyes tributarias realizadas por el organismo fiscalizador, las que al ser complementadas con la normativa vigente dejan de manifiesto que la sociedad se rigió por el marco jurídico establecido para la determinación de la pérdida tributaria.

Precisa que la reclamante se acogió de buena fe a la interpretación contenida en el Ordinario N° 1695, de 24 de septiembre de 2010, conforme al cual las boletas de garantía que tienen por finalidad caucionar las obligaciones principales de un contrato, dichos pagos tienen la naturaleza de gasto necesario para producir la renta, si concurren los requisitos generales del artículo 31 N° 1 de la ley sobre Impuesto a la Renta.

Termina solicitando que se acoja el recurso de casación, se invalide el fallo, se dicte la sentencia de reemplazo que revoque la dictada en segunda



instancia, dejando sin efecto la Resolución Ex. N° 85, dando lugar a la devolución solicitada.

Segundo: Que la sentencia recurrida confirmó el fallo de primer grado que acogió en parte el reclamo interpuesto por la contribuyente en lo que se refiere a la corrección monetaria del capital propio tributario inicial y en lo que importa al recurso, lo rechazó respecto de la necesidad del gasto para producir renta consistente en el pago realizado a Aguas de Antofagasta S.A., como consecuencia de la decisión dictada en el juicio arbitral seguido entre ambas partes.

Expresan los sentenciadores que el pago de la indemnización de perjuicios por la celebración de un contrato de transferencia del derecho de explotación de concesiones sanitarias con un tercero, establecida en un procedimiento arbitral, relación contractual que es parte del giro de la reclamante, por lo que incide en la correcta relación del mismo, dicho antecedente no es suficiente para establecer que ese desembolso es un gasto aceptado, por cuanto el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta indica que el gasto debe ser necesario, esto es, indispensable para generar la renta en el año comercial respectivo, lo que dice relación causal de ese gasto con la renta, lo que no acontece en la especie, puesto que la mencionada indemnización obedece a una sanción civil por incumplimiento contractual y no, por tanto, para generar la renta del contribuyente, por lo que debe atenderse a su naturaleza jurídica.

En el mismo sentido, la sentencia de primer grado señala que del tenor de las consideraciones y de la parte resolutive del fallo del tribunal arbitral, se desprende que la cantidad que Econssa ha debido pagar a Aguas de Antofagasta S.A. es de carácter sancionatorio, debido al incumplimiento del



contrato, por lo que es incompatible con la rebaja de gastos propios de la actividad, prevista en el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, no tiene el carácter de necesario para producir la renta del ejercicio comercial 2010, año tributario 2011, en el que se pretende su rebaja en la formación de la renta imponible de ese período, y no se trata de una partida que sea imputable al costo de un bien o de un servicio producido.

Tercero: Que, entonces, en lo que concierne a la primera causal invocada en el recurso, lo que corresponde dilucidar es si en la especie se han producido los errores de derecho denunciados en la decisión de lo debatido.

El artículo 31 inciso 1° de la ley del ramo, prescribe que “La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio.” Dicho precepto desarrolla luego una serie de casos excepcionales, en que los gastos no son aceptados por la ley, o bien se admiten cumpliendo con ciertas condiciones adicionales a las que contempla la regla general. De la disposición que precede, entonces, y como ha sostenido previamente esta Corte, es posible colegir los siguientes requisitos para la determinación de la renta líquida en casos como el que se analiza, en lo referido a los gastos cuya deducción se pretende: a) que correspondan a desembolsos pagados o adeudados; b) que se encuentren respaldados o justificados fehacientemente con la documentación correspondiente a fin de probar su naturaleza, necesidad, efectividad y monto; c) que correspondan al período en que se está determinando la renta; d) que pertenezcan al giro de la empresa, negocio o actividad; e) que no se trate de gastos que la ley declare



como “no deducibles” y f) que no se encuentren rebajados como costo directo de acuerdo al artículo 30 de la Ley de Impuesto a la Renta. (SCS N° 14.771-14, de 19 de mayo de 2015).

Siguiendo en esta línea, el entendimiento del vocablo “necesario” se corresponde, entonces, con la significación que le ha atribuido esta Corte, conforme su tenor gramatical, cual es la de aquellos desembolsos en los que, inevitablemente, ha debido incurrir el contribuyente para generar la renta líquida imponible que se pretende determinar, relacionados directamente con su ejercicio o giro y que tengan el carácter de inevitables y obligatorios para el fin social. (SCS N° 11.359-2014, de 30 de diciembre de 2014).

Cuarto: Que, en esas condiciones, es menester dejar constancia que no ha sido discutida la efectividad de los gastos, ni que corresponden al período en que se están determinando las diferencias impositivas, que pertenecen al giro del contribuyente y que no han sido rebajados como costo directo, de modo que la controversia se radicó, exclusivamente, en la necesidad del gasto, desde que se estimó por los sentenciadores que se trata de una sanción por incumplimiento de un contrato de concesión, lo que implica que el contribuyente haya debido incurrir inevitablemente en esas sumas para solventar los gastos que le permitan generar la renta bruta global que se pretende determinar.

En consecuencia, conforme a lo expresado, son sólo admisibles para rebajar la base imponible del impuesto aquellos desembolsos que sean un gasto necesario para producir la renta, que constituye un requisito fundamental, lo que implica que para haber producido la renta sobre la que se aplica el impuesto, el contribuyente debe haberse visto obligado a incurrir en el gasto que deduce, de modo tal que de no haber realizado tal erogación, la renta no



se habría generado.

Al respecto, se puede decir que la norma tributaria construye una abstracción donde se materializa la pretensión que tiene el Estado de gravar con el tributo correspondiente a un determinado acontecimiento económico, cuyos elementos son fijados previa y específicamente sobre la cual se aplica el impuesto y por consiguiente, para saber si debe considerarse o descartarse un determinado gasto, aun cuando esté financiera y contablemente acreditado, deben concurrir las exigencias establecidas por la ley.

En este contexto, el gasto declarado por la reclamante no resulta necesario desde el punto de vista tributario por cuanto no hay un ingreso al que este asociado, conforme se desprende del citado artículo 31 inciso primero de la Ley sobre Impuesto a la Renta, desde que la indemnización de perjuicio se estableció por la inadecuada aplicación de un contrato de concesión, por lo que también resulta ser evitable.

Quinto: Que el artículo 31 N° 3 establece que “Las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial a que se refiere el impuesto, comprendiendo las que provengan de delitos contra la propiedad”.

Conforme a la citada disposición sólo pueden deducirse las pérdidas para determinar la renta líquida imponible, es dos situaciones. Las pérdidas sufridas por el negocio o empresa, que se refiere al resultado negativo del ejercicio contable y las originadas en delitos contra la propiedad, sin que el pago de una indemnización de perjuicio pueda encuadrarse en ninguna de esas dos categorías.

Sexto: Que, entonces, el razonamiento de los jueces del fondo resulta correcto cuando ratifica la resolución cuestionada, ya que las conclusiones a las que se ha arribado en autos aparecen contestes con los elementos que



exigen considerar las normas que el propio recurso denuncia como infringidas, desde que el alcance y sentido otorgado por los jueces de la instancia tanto al artículo 31 inciso 1º y Nº 3 de la Ley de la Renta, se determinó ajustándose a su tenor literal, de manera que no se ha demostrado la existencia de errores de derecho en la decisión de lo debatido, con influencia sustancial en lo dispositivo del fallo, como imperativamente lo exige el artículo 767 del Código de Procedimiento Civil, para admitir la procedencia del recurso deducido, por lo que en este acápite éste deberá ser desestimado.

Séptimo: Que sigue ahora examinar la denuncia de infracción del artículo 21 del Código Tributario.

Al respecto, cabe consignar que la disposición del artículo 21 del Código Tributario sólo impone una carga para el contribuyente y que, en la especie, los sentenciadores sólo podrían haber quebrantado liberando al contribuyente de la misma, cuestión que, desde luego, no ha sucedido en este caso. El precepto en cuestión no establece para el tribunal un deber de otorgar determinado valor a los documentos y contabilidad del contribuyente, por lo que no obliga al juez a hacer fe de la contabilidad o de los antecedentes que aporta el contribuyente, sólo le impone el deber de valorarlos y apreciarlos, mas no lo fuerza a alcanzar convicción favorable al reclamante, la que, de contrario, debe alcanzarse luego del análisis de todas las evidencias rendidas en el proceso (SCS Rol N° 21.645-14 de 21 de julio de 2015), no siendo efectivo que se ha prescindido de medios de prueba legales y válidos como la contabilidad de la empresa, en circunstancias que los jueces del grado han valorado tales efectos concluyendo que el pago de la indemnización de perjuicios no es un gasto necesario, tema de suyo diverso a la supuesta omisión de valoración denunciada.

Por lo que tampoco puede prosperar el arbitrio en esta parte.



Octavo: Que en un tercer capítulo denuncia la vulneración a las normas reguladoras de la prueba, haciendo mención a las que rigen la prueba documental y testimonial, expresando que, en lo que se refiere a la primera, no se valoraron la que dice relación con la existencia del contrato y el pago efectuado a Aguas de Antofagasta S.A.

En lo que se refiere a la prueba testimonial, sostienen que los testigos no fueron tachados y están contestes respecto a que el pago realizado en virtud de la reinterpretación del contrato que tuvo por objeto redefinir los límites de la transferencia del derecho de explotación, pero no fueron considerados, sin que se respetaran las normas legales sobre valoración de este medio de prueba.

Cabe destacar que en lo que se refiere a este aspecto, el reclamante difiere de la conclusión a la que llegaron los sentenciadores respecto de la valoración de la prueba documental y testimonial presentada por esa parte, expresando el fallo de primera instancia los razonamientos por los cuales le da mayor valor a la sentencia dictada por el juez arbitro y le resta valor probatorio a otros medios probatorios, entre ellos a las declaraciones de tres testigos, lo que es confirmado por la Corte de Apelaciones, que en su motivo segundo expresa que no se acreditó la relación causal del gasto con la renta, por cuanto la indemnización obedece a una sanción civil por incumplimiento contractual y no para generar la renta del contribuyente, por lo que debe atenderse a su real naturaleza jurídica, por lo que no es efectiva aquella afirmación, haciéndose cargo los sentenciadores de las razones por las que se privilegiaron otros medios probatorios.

Por los motivos expresados, no cabe sino rechazar este capítulo del recurso interpuesto.



Noveno: Que el cuarto capítulo de nulidad sustancial se basa en la infracción al artículo 26 del Código Tributario, por cuanto si se estimara que el pago es un gasto rechazado, en ese caso la sentencia debió aceptar que la contribuyente se ajustó de buena fe a las interpretaciones de las leyes tributarias realizadas por el organismo fiscalizador, las que al ser complementadas con la normativa vigente dejan de manifiesto que la sociedad se rigió por el marco jurídico establecido para la determinación de la pérdida tributaria.

Como se puede advertir, la cuestión jurídica propuesta se reduce a dilucidar si el contribuyente de autos cumplía o no con las exigencias contenidas en el artículo 26 del Código Tributario, aspecto que guarda relación con determinar el sentido y alcance de la norma citada, que en el caso afirmativo le permitiría acogerse de buena fe a lo expresado en los oficios y circulares que se citan como demostrativas del alcance que debe darse al artículo 31 N° 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

La antes citada disposición del Código Tributario establece como requisitos para hacerla aplicable que el contribuyente se haya ajustado de buena fe a una determinada interpretación de las leyes tributarias sustentada por la Dirección o por las Direcciones Regionales en circulares, dictámenes, informes u otros documentos oficiales destinados a impartir instrucciones a los funcionarios del servicio o a ser conocidos de los contribuyentes en general o de uno o más de éstos en particular.

Sin embargo, lo cierto es que el contribuyente no acreditó de modo alguno el supuesto base de la norma en comento, cual es haber ajustado su obrar, existiendo pérdidas, a las instrucciones impartidas por el Servicio de Impuestos Internos, por el contrario, pretende extrapolar una circunstancia de



hecho totalmente distinta -tratamiento de las boletas de garantía- a los hechos establecidos en el proceso, cuestión que es impertinente a la luz de un recurso de derecho estricto como el que se analiza.

Por estas consideraciones y visto, lo dispuesto en los artículos 764, 765, 767 y 805 del Código de Procedimiento Civil y 145 del Código Tributario, se **RECHAZA** el recurso de casación en el fondo deducido en lo principal de fs. 389, en representación de Empresa Concesionaria de Servicios Sanitarios S.A., en contra de la sentencia de dieciocho de abril de dos mil dieciséis, que rola a fojas 387 y 388.

Regístrese y devuélvase, con sus agregados.

Redacción al cargo del Ministro Sr. Valderrama.

Rol N° 32.880-2016.

Pronunciado por la Segunda Sala integrada por los Ministros Sres. Milton Juica A., Carlos Künsemüller L., Carlos Cerda F., Manuel Valderrama R., y Jorge Dahm O. No firman los Ministros Sres. Juica y Cerda, no obstante haber estado en la vista de la causa y acuerdo del fallo, por haber ambos cesado de sus funciones.



Autoriza el Ministro de Fe de la Excma. Corte Suprema

En Santiago, a seis de agosto de dos mil dieciocho, notifiqué en Secretaría por el Estado Diario la resolución precedente.

