

TEXTO DE RECURSO DE CASACIÓN

Santiago, veintitrés de julio de dos mil trece.

Vistos:

En estos autos rol N° 5118-2012 de esta Corte Suprema, sobre procedimiento de reclamación iniciado por la sociedad Coca Cola Embonor S.A., la contribuyente interpuso recurso de casación en el fondo en contra de la sentencia dictada por la Corte de Apelaciones de Arica que confirmó la de primer grado, que rechazó el reclamo deducido en contra de la Resolución Exenta N° 85, de 9 de mayo 2011, que ordena modificar la pérdida tributaria de la sociedad por el año tributario 2010, desde \$193.348.090.900 a \$95.472.050.660 y modificar la pérdida de arrastre de la sociedad correspondiente al año tributario 2010, desde \$188.815.467.514 a \$91.904.837.374. Asimismo y como consecuencia de lo anterior, ordena modificar los registros de determinación de la Renta Líquida Imponible y FUT del año tributario 2010.

A fojas 712, se trajeron los autos en relación.

Considerando:

Primero: Que el recurso de casación de nulidad sustantiva denuncia en un primer capítulo que la sentencia impugnada infringe el artículo 31 N° 1, inciso 3, del Decreto Ley 824 de 1974, puesto que del mismo precepto se concluye que pueden ser deducidos como gasto en la determinación de la renta líquida imponible, los intereses provenientes de financiamientos destinados a la adquisición de bienes o inversiones susceptibles de generar rentas gravadas con Impuesto a la Renta de Primera Categoría.

Sostiene que su parte acreditó que los créditos obtenidos por parte de la Agencia de Coca Cola Embonor se destinaron a financiar un aporte de capital

en una sociedad domiciliada en el extranjero, cual es Embotelladora Arica Overseas, inversión que siempre es capaz de generar rentas gravadas con Impuesto a la Renta de Primera Categoría, o bien con motivo de la ganancia de capital o por la distribución de dividendos que se obtengan con ocasión de ella. De esta manera el aporte de capital realizado por una agencia en el extranjero en una sociedad también extranjera es igualmente susceptible de generar rentas gravadas en Chile como lo es la inversión en derechos sociales de una entidad chilena, por lo que la norma infringida contiene dentro de sus hipótesis la situación de la reclamante.

Expone que el error de la sentencia impugnada se materializa en que los jueces del grado afirman que al no existir rentas correlativas al gasto por los intereses que se deducen, no se cumple con el requisito exigido por el artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta. Señala que de la lectura de esa norma se desprende que nuestro ordenamiento tributario no exige, para poder deducir de la renta bruta el gasto por interés, correlación con una renta tributable en el mismo ejercicio. Así, lo que se acreditó en estos antecedentes, fue que el gasto por interés rechazado mediante la resolución reclamada se relaciona directamente con el giro del negocio de Coca Cola Embonor S.A., porque dentro de sus estatutos se indica que "... La sociedad podrá constituir o concurrir a la formación de sociedades, asociaciones y corporaciones, como asimismo invertir en acciones y derechos de esa clase de identidades tanto dentro del país, como en el extranjero". Por ello, al haberse acreditado en el proceso el cumplimiento de cada uno de los requisitos establecidos en la ley, no procedía agregar una exigencia no contemplada en ella, cual es la correlación ingreso-gasto como lo hace la resolución reclamada.

Esta infracción de ley habría influido sustancialmente en lo dispositivo de la sentencia, ya que de haberse aplicado correctamente la normativa referida se habría dejado sin efecto la resolución reclamada por el contribuyente.

Segundo: Que, en segundo término, alega la recurrente, se habrían infringido el artículo 707 del Código Civil, el artículo 3 de la Ley N°19.880 y el artículo 26 del Código Tributario, por cuanto se ha resuelto en forma contraria a los Oficios N°5.077 del año 1978 y N° 3.424 de 2006, que contienen un criterio no modificado del Servicio de Impuestos Internos, en orden a que es posible deducir intereses provenientes de créditos destinados a la adquisición de inversiones susceptibles de generar rentas gravadas con Impuesto a la Renta de Primera Categoría, oficios que reconocen la posibilidad de deducir intereses cuando el capital ha sido destinado a la adquisición de derechos sociales al entender que tal inversión es capaz de generar rentas gravadas; por lo que la recurrente dedujo de buena fe los intereses provenientes de los créditos con los que pagó el aumento de capital en su filial Embotelladora Arica Overseas.

Agrega que existieron una serie de actos formales realizados por el Servicio de Impuestos Internos, que llevaron a que la sociedad contribuyente confiara legítimamente en que su actuar se encontraba amparado por el fiscalizador.

Siguiendo con sus alegaciones, expresa que, si bien conforme a la normativa tributario le asistía el derecho de acogerse a los oficios del Servicio de Impuestos Internos, la sentencia impugnada desconoce dicha posibilidad pues considera que el artículo 26 del Código Tributario sólo es aplicable en la medida que exista un cobro retroactivo de impuestos, y porque la contribuyente se habría encontrado de mala fe, ya que su reorganización empresarial no obedeció a una legítima razón de negocios. Con respecto a la primera afirmación, esto es que el artículo 26 del código del ramo no es aplicable en la

especie, expresa que el precepto en comento ampara a todo contribuyente que de buena fe se haya ajustado a un pronunciamiento del Servicio de Impuestos Internos, de manera que la norma no se restringe a que medie un cobro de impuestos, por el contrario agrega, es para todas aquellas situaciones en que con ocasión del desconocimiento de un criterio establecido por el propio Servicio, se determinen diferencias de impuesto en contra de un contribuyente, o bien se modifiquen los elementos para determinarlos, cuyo es el caso de la Resolución Exenta N° 85. Por otra parte y con respecto a la supuesta mala fe que se le imputa, señala que conforme dispone el artículo 707 del Código Civil, la mala fe debe probarse y además debe tenerse en cuenta que los actos administrativos y formales gozan de una presunción de legalidad de acuerdo a lo que preceptúa el artículo 3 de la Ley N° 19.880.

Se estima que estas contravenciones han influido de modo sustancial en lo resuelto, desde que se reduce injustificadamente la recuperación del impuesto pagado por el contribuyente, en circunstancias que la aplicación correcta de las normas debió conducir a autorizar la devolución reclamada por ajustarse al criterio de la autoridad fiscal.

Tercero: Que finalmente denuncia la infracción del artículo 41 A, letra B N° 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Expresa que en materia de reconocimiento de resultados de Agencias o Establecimientos permanentes en el exterior, el precepto citado indica que las empresas constituidas en Chile que declaren su renta efectiva según contabilidad completa, como es el caso de la recurrente, para los efectos de calcular el resultado tributario por rentas provenientes del exterior, al término del ejercicio deben agregarse directamente a la Renta Líquida Imponible del Impuesto de Primera Categoría determinado por las rentas del país, el resultado tributario, sea éste positivo o negativo, obtenido en el ejercicio en el exterior por la agencia o establecimiento

permanente, asimismo deberán reconocerse los efectos que dichos resultados producen en la valoración para fines tributarios del activo representativo de la inversión en la agencia o establecimiento permanente, de modo que el resultado de las agencias que una empresa chilena mantiene en el exterior se reconocerá en Chile sobre la base percibida o devengada, y se determinará de acuerdo al mismo mecanismo que se utiliza para calcular la renta líquida imponible de primera categoría por la gestión de la empresa en el país.

De esta forma la sentencia impugnada debió acoger el reclamo interpuesto, puesto que los gastos deducidos a nivel de la Agencia Coca Cola Embonor S.A. provienen de operaciones vinculadas con el giro de la sociedad, han sido pagados o adeudados dentro del ejercicio comercial respectivo y se relacionan con financiamientos que han sido destinados directa o indirectamente en la adquisición de bienes susceptibles de producir rentas gravadas con Impuesto a la Renta de Primera Categoría.

Cuarto: Que a fin de resolver acerca de las infracciones denunciadas en el libelo, es necesario consignar que los jueces del fondo dieron por establecidos los siguientes hechos:

a) La sociedad reclamante solicitó en su declaración de impuesto a la renta del año tributario 2010 la devolución de \$539.819.495.

b) La Resolución N°85, que fuera reclamada oportunamente por la contribuyente determinó lo siguiente:

- Modificar para el año tributario 2010 la pérdida tributaria de \$193.348.090.900 a \$95.472.050.660.

- Modificar para el año tributario 2010 la pérdida tributaria de arrastre inicialmente de \$188.815.467.514 a \$91.904.837.374.

- Modificar los registros de determinación de la renta líquida imponible FUT, correspondiente al año tributario 2010.

- Hace lugar al Pago Provisional por Utilidades Absorbidas solicitado por la suma de \$462.896.178.

- Autorizar la devolución de la suma de \$231.448.089.

c) La reclamante mantiene en Islas Caimán una Agencia y una Filial, como asimismo que la contribuyente aportó capital a la filial a través de una operación de colocación de bonos por US\$160.000.000, en el mercado norteamericano, y de los créditos bancarios posteriores que fueron destinados a refinanciar la deuda de los bonos.

d) En los años tributarios 2008 a 2010 la recurrente declaró la existencia de pérdidas de arrastre que incluían los intereses pagados por la Agencia de Islas Caimán, y solicitó la devolución de créditos a su favor por PAGOS PROVISIONALES UTILIDADES ABSORBIDAS.

e) Desde la creación de la Agencia domiciliada en Islas Caimán ésta sólo ha remitido pérdidas a la reclamante, sin recibir rentas susceptibles de ser gravadas con Impuesto a la Renta de Primera Categoría en Chile desde su Agencia, y tampoco se verificó la existencia de remesas o distribución de utilidades por parte de la Filial ubicada en Islas Caimán.

f) No se logró acreditar con la documentación aportada por la reclamante la relación entre ingresos y gastos, que permitiere concluir que la sociedad recurrente Coca Cola Embonor S.A. mantuvo una unidad irrestricta con las otras sociedades que satisfaga los requerimientos de la Ley de Impuesto a la Renta, en los términos de considerar los intereses pagados a los bancos como gastos susceptibles de deducirse de su renta líquida imponible.

Quinto: Que, sobre la base de estos hechos, los jueces del fondo indicaron en primer término, en lo relativo a la incorrecta aplicación que se hace de lo dispuesto en el artículo 31 inciso 3° N° 1 de la Ley de Impuesto a la Renta, precepto que en lo pertinente señala los casos en que procede la

deducción de gastos, en cuanto se relacionen con el giro del negocio, en particular los intereses pagados o devengados sobre cantidades adeudadas, que no es posible dejar de lado los requisitos generales contenidos en el inciso 1° de esa norma, desde que se determinó con la prueba rendida por las partes que el pago de los intereses provenientes de los financiamientos obtenidos por su agencia en el extranjero no pueden ser considerados como un gasto necesario para producir la renta, pues el artículo mencionado debe ser entendido como una unidad, de forma que para deducir los intereses como gastos necesario se requiere el cabal cumplimiento de los requerimientos establecidos en la norma.

Por otra parte los jueces recurridos expresan que la reclamante no logró acreditar de manera fehaciente que la pérdida tributaria declarada para el año tributario 2010, tenga el carácter de gasto necesario, máxime si éste fue realizado por una sociedad distinta que si bien se encuentra relacionada con la reclamante, constituye una unida independiente que tributa separadamente de esta. Además, expresan que no existe una relación directa entre ingresos y gastos, puesto que la Agencia no recibió ingresos que se hayan relacionado con los gastos generados por los endeudamientos, situación que se arrastra desde el año 2000, de forma que la reorganización empresarial llevada a cabo por la recurrente no obedece a una legítima razón de negocios que la justifique, porque en el caso concreto lo buscado a través de dicha operación fue evitar el pago de impuestos.

Sexto: Que en consecuencia, concluyeron que la pretensión de la reclamante, en cuanto dejar sin efecto la Resolución N° 85, carecía de sustento legal.

Séptimo: Que para una adecuada comprensión del asunto, es conveniente precisar que Coca Cola Embonor S.A., presentó su declaración

anual de Impuesto a la Renta correspondiente al año tributario 2010, en la que consignó una pérdida afecta al Impuesto de Primera Categoría de la Ley de Impuesto a la Renta, ascendente a la suma de \$193.348.090.900 solicitando la devolución de \$539.819.495, que resultaba de la diferencia entre a) pagos provisionales de utilidades absorbidas, por un monto de \$ 462.896.178 y b) créditos por gastos en capacitación por la cantidad de \$122.060.334, menos c) el Impuesto Único del inciso 3° del artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta por \$45.137.017, emitiéndose por el Director de Grandes Contribuyentes la Resolución Administrativa N° 85 de 9 de mayo de 2011, que rechazó la petición de la contribuyente, lo que condujo a que la sociedad presentara el respectivo reclamo en contra de la referida actuación administrativa, versando la controversia en determinar si la resolución reclamada que impugna el pago de intereses imputados a gastos de la reclamante en el año tributario 2010, corresponde a un gasto necesario para producir la renta, así como la pérdida de arrastre utilizada como gasto por parte de la reclamante originada en la Agencia Coca Cola Embonor S.A. ubicada en Islas Caimán, tendientes a satisfacer deudas compuestas por intereses pagados por los bonos y créditos que recabó para financiar el aporte de capital efectuado a la Filial ubicada en Islas Caimán.

Octavo: Que corresponde, en consecuencia, analizar si en la especie concurren los errores denunciados en la decisión de lo controvertido. Y para ello, resulta necesario tener en consideración 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 que este tribunal pueda cumplir con la función uniformadora del derecho asignada por la ley.

Asimismo, es necesario también tener en cuenta que esta Corte ya ha señalado reiteradamente que, al no constituir esta sede instancia, la revisión de

los hechos asentados en el juicio y que determinan la aplicación de las normas sustantivas que dirimen 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, han admitido medios de prueba excluidos por la ley o han desconocido los que ella autoriza, o en que se ha alterado el valor probatorio fijado por la ley a las probanzas aportadas al proceso.

Noveno: Que, hecho el análisis propuesto, aparece que, en primer término, el recurso deducido plantea presupuestos de hecho que se oponen a los tenidos en consideración para fallar como se hizo y que han sido reseñados en el motivo cuarto, al postular que el contribuyente acreditó que los gastos incurridos por la Agencia de Coca Cola Embonor S.A. en la Islas Caimán tienen el carácter de gasto necesario para producir la renta, lo que sustentan derechamente en hipótesis no establecidas en la sentencia, al desestimar la falta de correlación entre ingreso y gasto, lo que califican como una exigencia extralegal y, por lo tanto, innecesaria.

Décimo: Que por lo consignado, el primer capítulo del recurso en estudio no puede prosperar, al requerir lo pretendido la modificación de los presupuestos de hecho necesarios para decidir lo controvertido de una manera diversa a la efectuada, y la incorporación de aquellos funcionales a la tesis del recurrente, cuestiones todas que sólo son posibles de zanjar mediante la denuncia de la efectiva infracción de las leyes que establecen el valor probatorio de los medios de acreditación incorporados al proceso, cuya vulneración debe ser expuesta con el objeto de dotar a este Tribunal de competencia para resolver en el sentido propuesto por el recurrente, y que al faltar, impide que el recurso sea aceptado.

Undécimo: Que en cuanto a la infracción de los artículos 707 del Código Civil, artículo 3 de la Ley N° 19.880 y artículo 26 del Código Tributario, ella

tampoco ocurre, toda vez que el primero de los preceptos que se estima como vulnerado señala “La buena fe se presume, excepto en los casos en que la ley establece presunción contraria. En todos los otros la mala fe deberá probarse” por su parte el artículo 26 citado establece: *“No procederá el cobro con efecto retroactivo cuando 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”* y, en el caso de autos, el organismo fiscalizador no ha efectuado un cobro de impuestos con efecto retroactivo a un contribuyente, sino que le ha negado derecho a una devolución de impuestos por estimarla improcedente de acuerdo con la norma legal aplicable en la especie, el tantas veces citado artículo 31 N° 1 de la Ley de la Renta.

Duodécimo: Que, finalmente y en cuanto a la transgresión del artículo 41 A letra B, N°1 de la Ley de Impuesto a la Renta, resulta necesario consignar que dicho capítulo propuesto adolece de problemas similares a los constatados precedentemente, al construirse sobre la base de hechos diversos de los establecidos, toda vez que se estableció por los jueces de la instancia que la Filial constituida en el extranjero emitió bonos y luego materializó la operación de capitalización mediante créditos, siendo un hecho acreditado que la sociedad extranjera sólo ha tenido pérdidas, de manera que al no haberse demostrado la existencia de ingresos generados por la agencia que opera en el exterior, se dejó asentado que no es posible por ello que sean gastos necesarios para producir la renta.

De esta manera al buscar la modificación de los hechos establecidos en las sentencias el recurso no puede prosperar.

De conformidad, asimismo, con lo que disponen los artículos 764, 767, y 805 del Código de Procedimiento Civil, se declara que **se rechaza** el recurso de casación en el fondo deducido en lo principal de fojas 683, por don Luis Felipe Ocampo Moscoso, en representación de Coca Cola Embonor S.A., en contra de la sentencia de seis de junio de dos mil doce, escrita a fojas 647 y siguientes.

Regístrese y devuélvase, con sus agregados.

Redacción a cargo del Ministro señor Cisternas

Rol N° 5118-12.

Pronunciado por la Segunda Sala integrada por los Ministros Sres. Milton Juica A., Hugo Dolmestch U., Lamberto Cisternas R. y los abogados integrantes Sres. Jorge Lagos G. y Ricardo Peralta V.

Autorizada por la Ministro de Fe de esta Corte Suprema.

En Santiago, a veintitrés de julio de dos mil trece, notifiqué en Secretaría por el Estado Diario la resolución precedente.