

Santiago, veintiséis de noviembre de dos mil diecinueve.

**Vistos:**

En estos autos rol de esta Corte Suprema 41.387-2017, referidos a un procedimiento de reclamación iniciado por Sociedad de Inversiones Pampa Calichera S.A., por dictamen de veintinueve de marzo de dos mil diecisiete, el Cuarto Tribunal Tributario y Aduanero de Santiago, rechazó la reclamación interpuesta contra la Resolución Exenta 7.200 N° 73/2013, que declaró improcedente la devolución solicitada en la Declaración de Renta del Año Tributario 2012.

Apelada esta sentencia por la reclamante, la Corte de Apelaciones de Santiago la confirmó por sentencia de cuatro de agosto de dos mil diecisiete, según se lee a fojas 958 y siguientes.

Contra este último pronunciamiento la reclamante dedujo recurso de casación en el fondo, para cuyo conocimiento se ordenó traer los autos en relación.

**Y considerando:**

**Primero:** Que en el recurso de casación en el fondo, se acusa, primero, infracción a los artículos 19 a 24 del Código Civil, en cuanto a los elementos de interpretación respecto del artículo 27 inciso segundo del Código Tributario, que regula el requisito de procedencia del prorrateo de gastos. Refiere que para que proceda el prorrateo o proporcionalización debe ser necesario y, asimismo, debe existir una falta de antecedentes o ellos deben ser incompletos. Argumenta que la sentencia infringiría el inciso segundo de la referida norma al desconocer, en primer lugar, la exigencia de la necesidad, al entender que procedería por la sola circunstancia que el contribuyente



incurra en gastos asociados a ingresos afectos y gastos asociados a ingresos exentos o no afectos, en un determinado ejercicio.

Explica que, en el caso de marras, resultaría improcedente el prorrateo efectuado, por cuanto la venta de acciones —que produjeron los ingresos no renta— tienen gastos claramente identificables, que solo estarían constituidos por las comisiones pagadas a los corredores de bolsa, las cuales fueron debidamente agregadas a la renta líquida imponible. Detalla que, el objeto de la reclamante es la inversión y control de la Sociedad Química y Minera de Chile, SOQUIMICH o SQM, control que se ha desarrollado durante décadas. La actividad permanente de la contribuyente y su estructura de gastos —que no guarda relación con la venta de acciones— están derechamente asociados a rentas afectas, las cuales no son otras que las que recibe como dividendos, percibidos por el control de la empresa. Especifica que todos los gastos están identificados o son específicos respecto de los ingresos afectos y los no afectos o exentos. El requisito de la necesidad operaría solo en la medida que existan gastos que no puedan asociarse directamente a una u otra clase de ingresos, lo que no se verificaría en la especie. Argumenta que, la interpretación efectuada se alejaría del principio de realidad económica, siendo permanentes los gastos ya sea cuando no se realiza la venta de acciones, como cuando si se realiza, resultando lógico que los gastos se encuentren asociados a la actividad ordinaria permanente, que no es otra que su inversión en SQM.

Sostiene que, el método empleado por el Servicio de Impuestos Internos —en adelante, el Servicio— carecería de lógica económica, no considerando de modo alguno la situación parcial de operaciones de financiamiento a largo plazo, aplicando un prorrateo sobre bases absolutas, sin



considerar el resultado o flujo de venta de las acciones que se vuelven adquirir, siempre en cantidades de acciones de la misma compañía que permita conservar el control y porcentaje de propiedad al grupo controlador, que de no venderse al 31 de diciembre de cada año generan obligatoriamente ingresos por dividendos, que son rentas afectas a tributación final y cuyo ingreso tributable reconocido cuando sean distribuidos.

Asimismo, la infracción de dicha norma se verificaría al desconocer el requisito de “falta de antecedentes”, ya que supondría una eventual falta de antecedentes o antecedentes incompletos, por lo que el Servicio en su resolución, o el tribunal, deben realizar una declaración formal en tal sentido, señalando que clase de antecedentes son los que faltan o resultan incompletos y, específicamente, que el gasto singularizado tanto por su naturaleza como por su monto, no resultó asociado a ingresos afectos o no afectos, única forma que permitiría establecer y dar por acreditada la falta de antecedentes. Explica que la sentencia partiría de la errada base de considerar que, por el hecho que el contribuyente acredite que parte de sus gastos fueron destinados a ingresos afectos, y parte a ingresos no afectos o exentos, se cumpliría el requisito de la “falta de antecedentes”. Expresa que existe la debida vinculación entre los gastos con los ingresos generados, lo cual, desde el punto de vista jurídico tributario, genera el efecto de tener por absolutamente acreditado los gastos, su debida vinculación con los ingresos que generan y, la improcedencia de cualquier tipo de proporcionalización.

Denuncia que los errores de interpretación redundan en una infracción al artículo 31, inciso primero e inciso tercero, N° 1 de la Ley Sobre Impuesto la Renta respecto los requisitos generales del gasto para ser aceptado tributariamente, a través de una proporción improcedente efectuada por el



Servicio, desconociendo prácticamente la totalidad de los gastos de la reclamante. Argumenta que el error de interpretación de mayor gravedad es respecto del inciso tercero N° 1 del artículo 31, en cuanto a la determinación de si los intereses destinados a la adquisición de inversión permanente eran gastos aceptados tributariamente o no. Refiere que la errada interpretación — confirmada por la sentencia recurrida— es que el gasto por intereses debería ser erróneamente calificado desde un punto de vista tributario, en relación a las acciones que se adquieren directamente con los flujos de los préstamos, de manera que si con dichos flujos se adquiere un determinado número de acciones que posteriormente son, en todo o en parte vendidas, los intereses que se paguen por los respectivos préstamos estarán para siempre asociados a ingresos no renta, independiente de los flujos obtenidos de las ventas sucesivas de acciones.

Asimismo denuncia infracción al inciso 14° del artículo 132 del Código Tributario, referido a las leyes reguladoras de la prueba conforme las reglas de la sana crítica, por cuanto el sentenciador efectuó un listado y una enumeración de los documentos probatorios, para luego citar una serie de disposiciones legales, indicando el requerimiento del Servicio en la etapa de fiscalización, concluyendo sin efectuar análisis ni ponderación y sin establecer temor alguno los fundamentos, ni exponer las razones jurídicas, lógicas máxima de la experiencia concluye que, la proporcionalización efectuada por el Servicio era procedente. Señala que la sentencia no cumple con los estándares necesarios para su fundamentación, no ponderando la totalidad de la prueba aportada.

Asimismo, denuncia como vulnerado el inciso segundo del N° 3 del inciso tercero del artículo 31 de la Ley Sobre Impuesto la Renta, el cual, de



haberse efectuado correctamente habría dado lugar a la devolución del total de los pagos provisionales por utilidades absorbidas ascendente a la suma de \$1.935.694.420, declarada improcedente.

Finalmente denuncia infracción normas constitucionales respecto principio de legalidad o reserva legal en materia tributaria, artículo 19, N° 20 inciso 1°, artículo 63, N° 14 y artículo 65, N° 1 de la Carta Fundamental, respecto el principio de reserva legal, de que todos y cada uno de los elementos debe estar expresamente establecidos en la norma legal respecto a la obligación tributaria. Dicho yerro se evidenciaría en la sentencia, en el efecto mecánico de la alteración de los elementos configurativos de la base imponible renta del contribuyente en su aspecto objetivo o material, como en su elemento cuantitativo o base imponible.

Solicita invalidar la sentencia, dictándose sentencia de reemplazo que subsane todas las infracciones referidas en el sentido de declarar improcedente la proporcionalización de los gastos efectuada por el Servicio; tener por acreditado el resultado tributario el contribuyente del Año Tributario 2012 y dar lugar al reclamo tributario, dejando sin efecto la resolución impugnada, ordenando la devolución del saldo denegado por pagos provisionales por impuesto de primera categoría sobre utilidades absorbidas totalmente, o en la parte que se estime pertinente y, dejar sin efecto la condena en costas.

**Segundo:** Que son hechos de la causa establecidos por los jueces del fondo, y que guardan relación el recurso de marras, los que siguen:

1. En el año comercial 2011 la sociedad reclamante obtuvo ingresos no constitutivos de renta, proveniente de la venta de acciones de la Sociedad Química y Minera de Chile, SQM, los cuales ascendieron a



US\$141.710.431,96, según los libros diario y mayor, en la determinación del resultado tributario, cantidad que en el balance general no aparece reflejada en una cuenta de ingresos, sino que solamente en cuentas de activo, pasivo patrimonio y que, además, no es concordante con el monto de US\$119.255.722,96 registrado en el fondo utilidades tributables según se desprende del balance general y FUT.

2. En el año comercial 2011 la parte reclamante obtuvo ingresos financieros por US\$1.888.543,64, ingresos por resultado en inversiones en empresas relacionadas por un monto total de US\$380.322.151,57, y otros ingresos fuera de explotación por US\$9.322.119,91, es decir, US\$11.210.663,55 corresponde rentas ordinarias afectas a impuesto primera categoría y al impuesto global complementario o adicional en tanto que los restantes ingresos por US\$380.322.151,57 fueron deducidos en la determinación del resultado tributario, por corresponder a ingresos no tributables o exentos de tributación, según el caso.

3. La reclamante incurrió en gastos de administración y ventas por US\$3.924.773,98, que incluyen gastos por sueldos, honorarios, leyes sociales, dietas de directorio, útiles de oficina, impresos, teléfonos, patentes, gastos notariales, gastos de banco, insumos computacionales, gastos comunes, gastos de viajes, arriendo de mobiliarios, suscripciones, publicaciones, gastos de memoria anual, servicios recibidos de terceros, finiquitos, honorarios de auditores externos, calificadora de riesgo, cuota bolsa de comercio, servicios contables, asesoría legal tributaria, administración departamento de acciones, proceso de emisión de acciones, junta de accionistas, proceso de pago de dividendo, entre otros, gastos financieros por US\$34.293.150,30, otros



ingresos fuera de explotación por US\$188.611,5 impuestos por US\$152.426,39 que suman un total y gastos por US\$38.558.962,17.

4. La reclamante incurrió en diversos gastos que no están asociados solamente rentas gravadas, sino que también se encuentran relacionados con ingresos no constitutivos de renta y rentas exentas del impuesto de primera categoría.

5. La reclamante incurrió en gastos de utilización común, resultando, por tanto, procedente su asignación o separación entre los distintos tipos de rentas obtenidas, es decir, ingresos gravados, ingresos no constitutivos de renta e ingresos exentos, sin que en la respuesta a la citación o ante el sentenciador del fondo haya impugnado, específicamente, la forma de prorrateo usada por el Servicio, aportando los antecedentes que sirvan de fundamento a sus objeciones.

**Tercero:** Que, en lo que interesa al recurso, al confirmar los sentenciadores el fallo de primer grado hicieron suyas las consideraciones que allí se establecen, resultando relevante lo razonado, respecto al criterio de prorrateo defendido por el Servicio, por cuanto los antecedentes analizados *“no aclaraban la total identidad de éstos, tal como se analizó profundamente en los considerandos 9° a 16° del fallo apelado, luego de que el sentenciador hiciera la ponderación de la prueba conforme a las reglas de la sana crítica”, y ‘la calificación de los gastos señalados por la reclamante, no se adecuan a lo establecido en la letra e), N° 1 del artículo 33’ por cuanto “no sigue aquella distinción que resulta de los ingresos no gravados del ejercicio, de gastos rebajados de los ingresos afectos a Primera Categoría obtenidos por medio de la venta de acciones de SQM en el Año Tributario respectivo, ingresos no rentas e ingresos del régimen general del impuesto de Primera Categoría de la*



*L.I.R. y que hizo indispensable determinar que los gastos por intereses y otros fueran destinados a los ingresos de una u otra clasificación”.*

Dicho fallo concluye que *“la prueba de la contribuyente no ha sido suficiente para verificar el ajuste preciso de los gastos relacionados al ejercicio y ésta se convence equivocadamente que no ha tenido gastos de uso común, porque todos son identificables como afectos, no afectos o exentos, debido a que tiene asociados gastos específicos; no obstante que, tal como ha concluido la sentencia, de los antecedentes allegados no se puede colegir inequívocamente que exista la absoluta identidad que haga impertinente su prorrateo conforme a la mencionada Circular”.*

**Cuarto:** Que para decidir el conflicto, entonces, los jueces de la instancia asentaron como presupuesto de hecho que la reclamante no probó la absoluta identificación entre los gastos que detalla y la generación de los ingresos no renta especificados y que sirvieron para determinar la pérdida declarada, lo que impidió acreditar la procedencia de la devolución solicitada.

**Quinto:** Que, considerando el presupuesto fáctico antes reseñado, los sentenciadores de alzada confirmaron lo resuelto por el *a quo* que, a su vez, ratificó lo obrado por el Servicio, ya que la sociedad reclamante no acreditó cumplir los requisitos para tener derecho a la devolución por impuesto de primera categoría pagado sobre las utilidades que han resultado absorbidas por las pérdidas del Año Tributario 2012 al no justificar que los gastos declarados, a excepción de las comisiones pagadas a los corredores de bolsa, solo correspondían a ingresos afectos.

**Sexto:** Que, entonces, el argumento de fondo tenido en cuenta para desestimar el reclamo formulado consiste en dar aplicación al mandato contenido en el artículo 21 del Código Tributario que entrega al contribuyente la





carga de la prueba respecto de la verdad de sus declaraciones, aspecto que en la especie no se tuvo por satisfecho.

**Séptimo:** Que, importa dejar en claro que esta Corte ya ha señalado reiteradamente que, al no constituir esta sede una instancia, la revisión de los hechos asentados en el juicio o el establecimiento de unos otros diversos de los fijados, y 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, 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. Para el desarrollo de tal propósito, el recurrente debe señalar pormenorizadamente los yerros jurídicos que se han cometido en la decisión, los que deben tener influencia sustancial en lo dispositivo del fallo, exigencia que se traduce en la necesidad de demostrar que ellos han tenido un efecto trascendente y concreto, de suerte que su verificación implique una real variación respecto de lo que racional y jurídicamente debería fallarse y lo que efectivamente se resolvió en la resolución impugnada.

También es importante advertir que actualmente en materia tributaria el sistema de valoración imperante es el de la sana crítica, contenida en el inciso 14° del artículo 132 del Código Tributario, ponderación de las probanzas que bajo este paradigma significa que, como ya se ha afirmado consistentemente por esta Corte, no está permitido a los jueces de instancia que en el análisis de los medios de prueba aportados puedan prescindir de elementos de convicción que están llamados a valorar, de acuerdo a las reglas de la lógica, las máximas de la experiencia y los conocimientos científicos, pues de hacerlo así, desde



luego infringen, precisamente, las reglas de la sana crítica (SCS N° 3026-2010, de 25 de agosto 2011). Por otro lado, y desde que se reconoce a los mismos jueces la facultad de imperio para determinar el sustento fáctico de la decisión del caso concreto, no es bastante para dar por establecida una transgresión de las reglas de valoración de la prueba la sola discrepancia con las conclusiones alcanzadas por aquéllos, sino que se requiere apreciar una motivación alejada ostensiblemente de los antecedentes probatorios del caso, o una estimación de los mismos a tal punto irracional, ilógica o contraria a la experiencia, que llegue a ser insensata (SCS N° 2751-2013, de 31 de diciembre de 2013).

**Octavo:** Que, situados en este contexto, es posible advertir que el arbitrio centra su análisis en la supuesta improcedencia de la proporcionalización o prorrateo efectuada por el Servicio —al no verificarse los requisitos de “necesariedad” o “falta de antecedentes”, establecidos en el artículo 27, inciso segundo del Código Tributario— para efectos de determinar que parte de los gastos declarados correspondía a ingresos afectos y cuales correspondía a ingresos no afectos o exentos del impuesto sobre la renta, ello porque a su juicio, no apreciaron la prueba conforme al artículo 132, N° 14 del Código Tributario, porque de haberlo hecho —en su concepto— se acreditaba plenamente la identificación de los gastos que produjeron el ingreso no afecto o exento y los gastos adscritos a ingresos en régimen general.

Al efecto cabe primero apuntar que las conclusiones que alcanza el tribunal sobre este asunto se logra luego de analizar distintos medios probatorios aportados por ambas partes, e ir estableciendo diversos hechos, circunstancias o elementos aislados que luego, ponderados en su conjunto y globalmente, le llevan a determinar que no se acreditó la identificación de los gastos con los ingresos que detalla.



En ese orden de consideraciones, un atento examen de las infracciones denunciadas a las normas reguladoras de la prueba, demuestra, que ellas no son tales, sino que en su mayoría se trata de reclamos por falta de análisis de la prueba, lo que constituye un defecto de carácter *ordenatorio litis* cuyo conocimiento y enmienda no es propio del recurso de casación en el fondo.

Pues bien, resulta de claridad meridiana que aquí se cuestiona la falta de valoración de esos documentos y no su errónea valoración, es decir, la falta de exposición de las razones por las cuales no se estimó útil dicha prueba para acreditar la identificación de los gastos, cuestión que ya se ha dicho, constituye un defecto de carácter *ordenatorio litis* no susceptible de enmendar mediante el presente recurso.

Además, como se ha explicado, esa conclusión es el resultado de un proceso complejo compuesto de un conjunto de operaciones intelectuales en virtud de las cuales se establecen diversas premisas o hechos aislados, que ponderados en conjunto llevan a esa determinación.

**Noveno:** Que, a la luz de lo expuesto, resulta imprescindible dejar establecido que para que prospere un recurso en que se postulan hechos diversos a los de autos, se debe denunciar y demostrar la efectiva infracción de las leyes reguladoras de la prueba, situación que en la especie no ha ocurrido, en atención que las infracciones de ley que sustentan el recurso de nulidad sustancial deducido no se hacen cargo de los hechos de la causa, ni permiten su modificación mediante la demostración de la efectiva infracción de los parámetros que la sana crítica impone considerar.

A su turno, del artículo 21 del código del ramo fluye con claridad que la carga de prueba es del contribuyente y que la calificación de su capacidad



persuasiva corresponde a los jueces del fondo, por lo que el proceso de valoración de los antecedentes probatorios aportados les compete en forma privativa sin que este tribunal posea atribuciones para cuestionar dicha insustituible tarea, salvo que se reúnan en la especie las excepcionales condiciones que se describen en el motivo octavo.

De esta manera resulta que el arbitrio postula una ponderación diversa de la prueba rendida, toda vez que la efectuada en la sentencia que se ataca se ampara en la insuficiencia de los mecanismos de acreditación hechos valer por el contribuyente, a quien le corresponde soportar la carga de la prueba, conforme lo preceptúa el tantas veces citado artículo 21 del Código Tributario, cuestión que no es abordada en estos términos por el recurso intentado, razón por la cual carece de efectividad para obtener la modificación de los supuestos de hecho que sustentan lo resuelto.

Consecuencialmente, y no pudiendo alterarse el sustrato fáctico establecido por los sentenciadores del fondo para respaldar la proporcionalización efectuada por el Servicio, no logran configurarse las infracciones denunciadas al artículo 31 de la Ley Sobre el Impuesto a la Renta ni las normas sobre interpretación denunciadas del Código Civil.

**Décimo:** Que de esta manera, resulta forzoso concluir que el recurso es insuficiente para los fines propuestos, al tenor de lo que impone el artículo 767 del Código de Procedimiento Civil, toda vez que al amparo de lo expuesto y al no haberse demostrado la existencia de errores de derecho con influencia sustancial en lo resuelto, debe ser necesariamente desestimado.

De conformidad, asimismo, con lo que disponen los artículos 764, 765, 767, 785 y 805 del Código de Procedimiento Civil, y 145 del Código Tributario, se declara que **se rechaza** el recurso de casación en el fondo deducido por



Sociedad de Inversiones Pampa Calichera S.A. contra la sentencia dictada por la Corte de Apelaciones de Santiago con fecha cuatro de agosto de dos mil diecisiete, que se lee a fojas 958 y siguientes.

Regístrese y devuélvase, con su tomo y agregados.

Redacción a cargo del Abogado Integrante Sr. Abuauad.

**N° 41.387-2017.**



Pronunciado por la Segunda Sala de la Corte Suprema integrada por los Ministros (as) Lamberto Cisternas R., Manuel Antonio Valderrama R., Jorge Dahm O. y los Abogados (as) Integrantes Jorge Lagos G., Ricardo Alfredo Abuaud D. Santiago, veintiséis de noviembre de dos mil diecinueve.

Autoriza el Ministro de Fe de la Excma. Corte Suprema

En Santiago, a veintiséis de noviembre de dos mil diecinueve, notifiqué en Secretaría por el Estado Diario la resolución precedente.

