

REVISTA DE DERECHO

AÑO XXI OCTUBRE - DICIEMBRE DE 1953 N.º 86

DIRECTOR: ORLANDO TAPIA SUAREZ

COMITE DIRECTIVO:

ROLANDO MERINO REYES
ALEJANDRO VARELA SANTA MARIA
JUAN BIANCHI BIANCHI
QUINTILIANO MONSALVE JARA
MARIO CERDA MEDINA



ESCUELA TIPOGRAFICA SALESIANA — CONCEPCION (CHILE)

JURISPRUDENCIA

CORTE SUPREMA

SOCIEDAD MOLETTO HNOS. S. A. MANUFACTURAS TEXTILES CON EL FISCO

RECLAMACION DE IMPUESTO

Recurso de casación en el fondo

LEY DE IMPUESTO A LA RENTA — RENTA — RENTA BRUTA — DEDUCCIONES — RENTA NETA IMPONIBLE — PERDIDAS DEL NEGOCIO O EMPRESA — DEFRAUDACIONES SUFRIDAS POR LA EMPRESA — PERDIDAS CUBIERTAS POR SEGUROS — PERDIDAS CUBIERTAS POR INDEMNIZACIONES.

DOCTRINA.— El artículo 18 letra d) de la Ley sobre Impuesto a la Renta, permite deducir, para los efectos de calcular la renta neta imponible, “las pérdidas sufridas durante el año a que se refiere el impuesto, siempre que provengan del negocio o empresa y siempre que no estén cubiertas por seguros u otros medios de indemnización”.

El sentido natural y obvio de la palabra “pérdida”, permite incluir en ella cualquier menoscabo, sin distinción de origen o naturaleza.

Pérdida es “carencia, privación de lo que se poseía; daño o menoscabo que se recibe en una cosa; cantidad o cosa perdida”, por lo cual cabe considerar, dentro de los términos del citado artículo 18 letra d), la pérdida que

significa a una sociedad industrial la defraudación cometida en su contra por un ex-empleado encargado de llevar la contabilidad del negocio o empresa. Ello, en razón de que la pérdida originada por la defraudación cometida por dicha persona proviene del negocio o empresa, porque entre el negocio o empresa por una parte y la pérdida por la otra, existe relación causal, como lo comprueba la observación bien simple de que, de no existir aquélla, tal defraudación no habría sido posible.

Según el Diccionario de la Lengua, "provenir" es "nacer, proceder, originarse una cosa de otra", significado que torna arbitrario limitar las pérdidas deducibles a las que reconozcan al negocio o empresa como su causa única, su causa eficiente o su causa determinante, porque lo cierto es que basta que se origine en el negocio o empresa, esto es, que la existencia de esta última sea un presupuesto indispensable para que la pérdida nazca o se origine, aunque no sea el único, ni el más inmediato.

Para resolver si el derecho a la indemnización que reconocen los artículos 24 del Código Penal y 10 del Código de Procedimiento Penal, es bastante para entender que la pérdida está "cubierta", es necesario acudir nuevamente al

Diccionario de la Lengua, que, entre diversas acepciones del vocablo "cubrir" señala dos adecuadas al caso: "Pagar o satisfacer una deuda o alcance, gastos, etc.; cautelarse de cualquiera responsabilidad riesgo o perjuicio". Parece razonable pensar que de estos dos significados el legislador tuvo presente el primero, ya que el fin tenido en vista fué evitar la deducción de pérdidas que, por estar cubiertas o pagadas con fondos distintos a la renta bruta, no disminuyen éstas, ni influyen para determinar la renta neta imponible. No ocurre lo mismo cuando se trata de pérdidas que han dado motivo a medidas de cautela —segundo significado del vocablo en estudio—, puesto que la precaución aún no traducida en ingreso efectivo, hace que la pérdida sea cubierta o pagada con cargo a la renta bruta, lo que obliga a deducirla, para fijar la renta imponible total, sin perjuicio de contabilizarse debidamente el crédito representativo del seguro o indemnización, cuyo pago esté pendiente.

DOCTRINA VOTO DISIDENTE.— Para fijar el genuino alcance del precepto contenido en el artículo 18 letra d) de la Ley de la Renta, hay que tener pre-

RECLAMACION DE IMPUESTO

553

sente que la enumeración que hace el citado artículo de la Ley N.º 8.419 de los valores que pueden descontarse de la renta bruta, para determinar la neta imponible, tiene los caracteres de taxativa y excluyente de cualesquiera otros valores, y, por lo tanto, sus normas no pueden ser ampliadas ni extendidas a otros casos no previstos en esa enumeración. En el balance respectivo se demuestra el monto de la renta bruta obtenida, y en el mismo balance deben hacerse los descuentos autorizados por la ley, a fin de indicar la renta neta imponible derivada "del ejercicio del comercio y de la industria", según expresión del artículo 13 de la Ley N.º 8.419.

De esta manera, sólo pueden deducirse las pérdidas sufridas durante el año a que se refiere el impuesto, "siempre que provengan del negocio o empresa", pero no las que pueda haber sufrido el contribuyente por otros motivos; y en esta última condición se encuentran los valores estafados, hurtados o robados por hechos no derivados "del ejercicio del comercio y de la industria", o sea, ajenos a las actividades del comerciante o industrial. Tales sustracciones, sea que se cometan durante el año o que aparezcan después de hecho el balance, no

son el efecto de ninguna negociación del contribuyente, sino que afectan a su patrimonio ya incrementado con el resultado de sus actividades.

En situación distinta se encontrarían las pérdidas que hubiere podido experimentar el contribuyente a consecuencias de negocios mal concebidos, o que fracasasen por causas imprevistas, o debido a castigos que se vea forzado a hacer en sus créditos por insolvencia de los deudores, pérdidas todas que tendrían perfecta cabida en el artículo 18 letra d), al decir que autoriza la deducción de "pérdidas sufridas durante el año... siempre que provengan del negocio o empresa", las cuales pueden deducirse de la renta bruta.

Santiago, ocho de Julio de mil novecientos cincuenta y tres.

Vistos:

La Sociedad Moletto Hnos. S. A. Manufacturas Textiles, reclamó de la liquidación N.º 985 practicada por la Administración de la IV Zona de Impuestos Internos por los años tributarios de 1944, 1945, 1946 y 1947 y los tributos de tercera categoría, bene-

ficios excesivos y Caja de la Habitación.

En cuanto se refiere al presente recurso, por el reclamo se pide aceptar como deducción de la renta imponible la pérdida sufrida en los años 1944, 1945 y 1946 "como consecuencia del delito de falsedad de instrumentos mercantiles cometido por el ex-empleado de la Empresa, señor Campos".

Fundando su petición, el reclamante expresa que el artículo 18 letra d) de la Ley N.º 8.419, permite deducir las pérdidas que provienen del negocio o empresa y siempre que no estén cubiertas por seguros u otros medios de indemnización, disposición aplicable al caso de la pérdida que proviene de un delito cometido por un empleado y recae sobre cosas incorporadas al activo de la Empresa porque afectan directamente al negocio. Agrega que puede deducirse cualquiera pérdida sin más requisitos que el de provenir del negocio, esto es que nazca, que se origine, que proceda del negocio y no del giro del negocio, que es una cosa distinta. El reclamante acompañó copia autorizada de las sentencias de primera y segunda instancias recaídas en la causa N.º 23155 contra Daniel Campos Alvarado, del Segundo Juzgado del Crimen de este departamento, de las que consta que

el procesado fué condenado como autor del delito de falsedad de instrumento privado mercantil a la Sociedad Anónima Hilandería y Tejeduría "La Universal", hoy la reclamante, a la que defraudó en más de ciento cincuenta mil pesos (considerando 14.º de segunda instancia).

La Dirección General de Impuestos Internos, resolviendo el reclamo (fojas 22) le negó lugar, teniendo presente lo que expresa en su considerando 3.º que dice: "3) Que, en cuanto a la deducción de la renta imponible de la suma de \$ 152.317,48, a que ascienden las pérdidas sufridas por la ocurrente con motivo del delito de falsificación de instrumento privado mercantil, cometido por Daniel Campos, persona que llevaba la contabilidad de la firma por orden de don Juan Urbina, en cuya oficina había contratado los servicios respectivos la Sociedad, la jurisprudencia sentada al respecto por los Tribunales Superiores de Justicia ha establecido que las pérdidas causadas a una empresa o negocio por robo no están comprendidas entre las deducciones que considera el artículo 18 (20) de la Ley de Impuesto a la Renta, porque no provienen del negocio o empresa, pues no las origina u ocasiona el giro del negocio, sino un acto ajeno a él".

RECLAMACION DE IMPUESTO

555

Apelado este fallo, una sala de la Corte de Apelaciones de Santiago, lo revocó (fojas 48) "en cuanto no acoje la petición tercera del reclamo de foja 1 y se declara que ha lugar a ella, en cuanto deben rectificarse las liquidaciones correspondientes en orden a deducir de la renta bruta, como pérdidas, las sumas de \$13.177,03, \$ 97.492,80 y \$ 41.647,65 defraudadas por Daniel Campos", teniendo presente:

1.º (4.º).—“Que, de los argumentos hechos valer por la Dirección de Impuestos Internos, únicamente son legales y atendibles los que se refieren a las primas de seguros; ya que es del caso aceptar que la suma defraudada, es una “pérdida” del negocio, deducible de la renta bruta de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 18 letra d) ya citado”;

2.º (5.º).—“Que, en efecto, son hechos inamovibles establecidos en la sentencia criminal que en copia rola a fojas 4, que la Sociedad reclamante había encargado su contabilidad a don Juan Urbina, quien, a su vez, se hacía ayudar por Daniel Campos Alvarado, persona que, arreglando saldos y liquidaciones bancarias mensuales y alterando talonarios y cheques, logró apropiarse frau-

dulentamente de la suma de \$ 152.317,48”;

3.º (6.º).—“Que las “pérdidas” a que se refiere la ley son aquellas que “provienen del negocio o empresa”, y no cabe duda alguna que lo defraudado se encuadra en esta clasificación, porque el desarrollo de una contabilidad es normal en el desenvolvimiento de un negocio mercantil, toda vez que la ley obliga llevarla, con las garantías necesarias, de suerte que no habiendo podido sustraerse la Sociedad reclamante a la intervención de contadores por cuyas manos ha de pasar toda su documentación, haciendo plena confianza en ellos, lo que éstos ejecutarán, para defraudarla, constituye una disminución evidente y real de ganancia dentro de su giro o actividad, cuyo monto se han encargado de determinar los propios Tribunales de Justicia en lo Criminal, como asimismo, de aplicar la pena correspondiente al autor”; y

4.º (7.º).—“Que, por otra parte, se cumple también en la especie, la exigencia legal de que la pérdida referida no esté cubierta por seguros u otros medios de indemnización”.

Contra esta sentencia, don Antonio Pinto Durán, en represen-

tación del Fisco, formalizó recurso de casación en el fondo, dando como infringidos los artículos 3.º, 13 y 18 letra d) de la Ley N.º 8.419 sobre Impuesto a la Renta, en relación con los artículos 19 del Código Civil, 24 del Código Penal y 10 del Código de Procedimiento Penal. Sostiene que la letra d) del artículo 18 ya citado exige que para deducir una pérdida, concurren tres requisitos copulativos, a saber: que hayan sido originados en el año que sirve de base al cálculo del impuesto; que provengan realmente del negocio o empresa cuya renta neta imponible se trata de determinar; y que no estén cubiertos por seguros u otros medios de indemnización. Agrega que de estos tres requisitos, el primero es el único que se da en el caso de autos; porque no provienen realmente del negocio o empresa cuya renta imponible va a determinarse, ya que provienen "de un agente en cierto modo extraño al negocio, como es la persona encargada de llevar su contabilidad" y no derivan de operaciones desgraciadas que el contribuyente haya ejecutado; y porque esas pérdidas están cubiertas con la indemnización que la Sociedad reclamante tiene derecho a exigir del reo Campos en conformidad al artículo 24 del Código Penal y el ar-

tículo 10 del Código de Procedimiento Penal.

Señala finalmente el Fisco, la forma como se ha infringido el artículo 13 (15) de la Ley de la Renta y el artículo 19 del Código Civil y la manera como estas infracciones han influido en lo dispositivo del fallo.

Se han traído los autos en relación sobre este recurso de casación en el fondo.

Con lo expuesto y considerando:

1.º—Que, en lo fundamental, el recurso da por infringido el artículo 18 letra d) de la Ley de la Renta que, para calcular la renta neta imponible de tercera categoría, permite deducir "las pérdidas sufridas durante el año a que se refiere el impuesto, siempre que provengan del negocio o empresa y siempre que no estén cubiertas por seguros u otros medios de indemnización". A juicio del Fisco, la suma defraudada a la Sociedad reclamante por un empleado de contabilidad no puede ser deducida en conformidad a este precepto, porque: a) no es "pérdida en el sentido natural y obvio" de este vocablo; b) no deriva "de operaciones desgraciadas que el contribuyente haya ejecutado, ni

RECLAMACION DE IMPUESTO

557

tampoco provienen propiamente del negocio o empresa, esto es del giro normal del negocio, sino de la intervención de un agente en cierto modo extraño al negocio, como es la persona encargada de llevar su contabilidad; y c) está cubierta por la indemnización que la reclamante puede exigir al reo Campos, en conformidad a lo establecido en el artículo 24 del Código Penal y 10 del de Procedimiento Penal;

2.º—Que el sentido natural y obvio de la palabra "pérdida" permite incluir en ella cualquier menoscabo, sin distinción de origen o naturaleza. Pérdida es "carencia, privación de lo que se poseía. Daño o menoscabo que se recibe en una cosa. Cantidad o cosa perdida", por lo que no cabe dudar que lo defraudado constituye una pérdida para la víctima, contrariamente a lo que el recurso afirma;

3.º—Que la pérdida originada en la defraudación cometida por la persona encargada de llevar la contabilidad del negocio o empresa, proviene de ésta, porque entre el negocio o empresa por una parte y la pérdida por otra, existe relación causal, como lo comprueba la observación bien simple

que, de no existir aquélla, esta defraudación no habría sido posible. Según el Diccionario de la Lengua provenir es "nacer, proceder, originarse una cosa de otra", significado que torna arbitrario limitar las pérdidas deducibles a las que reconozcan al negocio o empresa como su causa única, su causa eficiente o su causa determinante, porque lo cierto es que basta que se origine en el negocio o empresa, esto es, que la existencia de ésta sea un presupuesto indispensable para que la pérdida nazca o se origine, aunque no sea el único, ni el más inmediato;

4.º— Que, para resolver si el derecho a la indemnización que reconoce el artículo 24 del Código Penal y 10 del Código de Procedimiento Penal, es bastante para entender que la pérdida está "cubierta", como lo afirma el recurrente, es necesario acudir nuevamente al Diccionario de la Lengua que, entre diversas acepciones del vocablo cubrir, bajo los números 9 y 10 señala dos adecuadas al caso: "Pagar o satisfacer una deuda o alcance, gastos, etc. Cautelarse de cualquier responsabilidad, riesgo o perjuicio". Parece razonable pensar que de estos dos significados el legislador tuvo presente el primero, ya que el fin tenido en vista fué evi-

tar la deducción de pérdidas que, por estar cubiertas o pagadas con fondos distintos a la renta bruta, no disminuyen éstas, ni influyen para determinar la renta neta imponible. No ocurre lo mismo cuando se trata de pérdidas que han dado motivo a medidas de cautela —segundo significado del vocablo en estudio—, puesto que la precaución aún no traducida en ingreso efectivo, hace que la pérdida sea cubierta o pagada con cargo a la renta bruta, lo que obliga a deducirla, para fijar la renta imponible total, sin perjuicio de contabilizarse debidamente el crédito representativo del seguro o indemnización, cuyo pago esté pendiente:

5.º— Que el fallo de alzada (considerando 7.º) expresa "que la pérdida referida no está cubierta por seguros u otros medios de indemnización", declaración que, de conformidad a lo expuesto precedentemente, equivale a establecer que la pérdida no fué pagada por seguros o indemnización; y

6.º—Que, según las consideraciones anteriores, el fallo de alzada dió correcto cumplimiento al artículo 18 letra d) de la Ley N.º 8.419; al artículo 19 del Código

Civil, en obediencia al cual los falladores atendieron al tenor literal del precepto aplicado; a los artículos 24 del Código Penal y 10 del Código de Procedimiento Penal, que de ningún modo han sido vulnerados; y a los artículos 3.º y 13 (15) de la Ley de la Renta a los que se ha dado correcta aplicación, por todo lo cual corresponde rechazar este recurso.

Por estas consideraciones y de conformidad, además, con lo prevenido en los artículos 704, 787 y 802 del Código de Procedimiento Civil, se declara sin lugar, con costas, el recurso de casación en el fondo deducido por el Fisco contra la sentencia dictada a fojas 48 por una de las salas de la Corte de Apelaciones de Santiago, con fecha 24 de Agosto de 1949.

VOTO DISIDENTE.—Acor dada contra el voto de los Ministros Bianchi y del Real, que estuvieron por dar lugar al recurso por las siguientes consideraciones:

1.º—Que el precepto que en el recurso se dice violado, autoriza la deducción de "las pérdidas sufridas durante el año a que se refiere el impuesto, siempre que

RECLAMACION DE IMPUESTO

559

provengan del negocio o empresa, y siempre que no estén cubiertas por seguros u otros medios de indemnización”;

2.º—Que, para fijar el genuino alcance de este precepto, hay que tener presente que la enumeración que hace el artículo 18 de la Ley N.º 8.419 de los valores que pueden descontarse de la renta bruta para determinar la neta imponible, tiene los caracteres de taxativa y excluyente de cualesquiera otros valores, y por lo tanto sus normas no pueden ser ampliadas ni extendidas a otros casos no previstos en esa enumeración. En el balance respectivo se demuestra el monto de la renta bruta obtenida, y en el mismo balance deben hacerse los descuentos autorizados por la ley, a fin de indicar la renta neta imponible derivada “del ejercicio del comercio y de la industria”, según expresión del artículo 13 de la Ley N.º 8.419;

3.º—Que, de esta manera sólo pueden deducirse las pérdidas sufridas durante el año a que se refiere el impuesto, “siempre que provengan del negocio o empresa”, pero no las que pueda haber sufrido el contribuyente por otros motivos;

4.º—Que en esta última condición se encuentran los valores estafados, hurtados o robados por hechos no derivados “del ejercicio del comercio y de la industria”, o sea, ajenos a las actividades del comerciante o industrial. Tales sustracciones, sea que se cometan durante el año o que aparezcan después de hecho el balance, no son el efecto de ninguna negociación del contribuyente, sino que afectan a su patrimonio ya incrementado con el resultado de sus actividades; y

5.º—Que en situación distinta se encontrarían las pérdidas que hubiere podido experimentar el contribuyente a consecuencias de negocios mal concebidos, o que fracasasen por causas imprevistas, o debido a castigos que se vea forzado a hacer en sus créditos por insolvencia de los deudores, pérdidas todas que tendrían perfecta cabida en el artículo 18 letra d), al decir que autoriza la deducción de “pérdidas sufridas durante el año, siempre que provengan del negocio o empresa”, las cuales pueden deducirse de la renta bruta.

Anótese y devuélvase. Reemplácese el papel.

Redacción del Abogado integrante don Pedro J. Rodríguez G.

Gregorio Schepeler. — Humberto Bianchi V. — Octavio del Real. — Julio Espinoza A. — Ramiro Méndez. — Domingo Godoy. — Pedro J. Rodríguez G.

Dictada por la Excelentísima Corte, integrada por su Presiden-

te, don Gregorio Schepeler Pinochet, Ministros titulares señores Humberto Bianchi Valenzuela, Octavio del Real Daza, Julio Espinoza Avello y Ramiro Méndez Brañas, y Abogados integrantes señores Domingo J. Godoy y Pedro J. Rodríguez G. — Francisco de la Barra C., Secretario.