

C.A. de Santiago
Santiago, trece de noviembre de dos mil dieciocho.

VISTOS:

Se reproduce la sentencia en alzada, a excepción del párrafo que del considerando vigésimo sexto se encuentra escrito a fojas 248 a partir de la expresión “Los fundamentos de la resolución (...)” hasta su término; y los considerandos trigésimo a trigésimo octavo, que se eliminan.

Y TENIENDO ADEMÁS PRESENTE:

I-En cuanto a las figuras elusivas y de abuso del derecho que se han discutido en autos.

1º) Que, en primer término, estos sentenciadores estiman que la referencia a la figura de “fraude a la ley” con la que el sentenciador a quo desarrolla gran parte de sus fundamentos, si bien resulta relevante dentro de la línea argumentativa para acoger el reclamo cuya decisión viene impugnada en alzada, lo cierto es que resulta innecesaria para los efectos de arribar a una decisión sobre la procedencia de la liquidación del impuesto de primera categoría.

En efecto, y tal como se lee dentro del extenso considerando vigésimo sexto, dicha figura ha sido utilizada de manera tal que ha servido para los efectos interpretativos, pues es la misma sentencia la que ratifica el límite en cuanto a su aplicación al ser incorporada dentro de nuestra legislación sólo como figura legal conforme a la Ley N° 20.780. Dentro de ese contexto, y siguiendo los principios que informan el Derecho Penal, la figura tipificada como elusión tributaria no resulta procedente su referencia sobre los hechos en comento al ocurrir aquellos con anterioridad a su entrada en vigencia y, por ende, resulta improcedente además que las figuras elusivas que constituyen un abuso del derecho tributario puedan ser una herramienta interpretativa para justificar o validar las operaciones del contribuyente y, en consecuencia, determinar que el goodwill tributario reclamado por el actor para acceder finalmente al reclamo de autos.

De este modo, es innecesaria la apreciación que el sentenciador de primera instancia realiza latamente dentro del fallo que se revisa relativo a esta figura, por cuando no se encuentra vigente a la época de los hechos.



2º) Que, a consecuencia del razonamiento que se viene sosteniendo por estos sentenciadores, si bien coincide con el fallo en alzada que la prueba de la elusión o figuras abusivas debe ser carga de la entidad fiscalizadora tributaria, tampoco resulta un fundamento factible para sostenerlo dentro del contexto en que se promueven los hechos materia de autos, lo que se rige, en consecuencia, por las normas relativas a la carga de la prueba que se contiene para estos efectos en el artículo 21 del Código Tributario, el que establece en su inciso primero que *“Corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto”*.

En consecuencia, y para los efectos del estudio de los antecedentes de la causa, resulta que corresponde a la parte reclamante probar la existencia de los elementos que permiten acceder al beneficio reconocido por el legislador tributario, que no es más que lo que se ha venido diciendo máxime si se trata de beneficios, privilegios o exenciones que el mismo legislador establece, y que deben ser interpretadas restrictivamente para no vulnerar, en definitiva, el principio de legalidad o tipicidad en materia tributaria.

II-En cuanto al tratamiento normativo del “goodwill” tributario y el concepto de legítima razón de negocios.

3º) Que, así las cosas, corresponde analizar el tratamiento del *goodwill* tributario y su relación con el concepto de “legítima razón de negocios que se sostiene en el fallo impugnado.

Sobre el particular, esta Corte comprende que dentro del contexto de división, adquisición y fusión de sociedades en las diversas figuras que se han reconocido como manifestaciones de esta última figura societaria, que el goodwill entendido como la diferencia de valor existente entre la adquisición o fusión de una sociedad a una que le sucede o que con ella se transforma en relación con los montos que registra la misma a partir de su capital propio tributario y que arrojan que el valor por el que se adquiere es considerablemente superior al valor libro consignado en su contabilidad, es una figura frecuente en este tipo de operaciones.



Lo anterior ha sido tratado dentro de los llamados “gastos”, tal como se indica expresamente en el artículo 31 de la Ley de la Renta, al ser incorporado en su numeral 9 y que, en definitiva, constituyen deducciones que el propio legislador autoriza para la rebaja de la base imponible. Por ende, es uno de los factores determinantes para verificar el pago del monto del referido impuesto.

Sobre el particular, a fin de justificar su procedencia, no sólo debe examinarse la contabilidad y los antecedentes de respaldo que la justifiquen a fin de satisfacer la carga probatoria impuesta en el Código Tributario, sino que también, y al ser tratada como gasto, que sea necesario, ineludible o indispensable para producir la renta.

Las modificaciones societarias, dentro de la libertad contractual que es pilar dentro de los actos jurídicos celebrados por particulares, y reconocida a nivel normativo en el artículo 1545 del Código Civil, tiene como límite, entre otros aspectos, la misma ley, tal como reza el artículo 1546 del mismo cuerpo normativo. Por tanto, lo que se pretende sostener por estos sentenciadores, es que las operaciones realizadas por la sociedad reclamante son permitidas y reconocidas a nivel normativo. Sin embargo, para los efectos de la determinación de la carga impositiva del contribuyente del que se trate, es fundamental que se justifique su realización máxime si esa autonomía reconocida a nivel legal tiene repercusiones en la determinación del impuesto, y que son normas que forman parte del orden público y relevantes en la recaudación de los fondos públicos y al bien común al que apuntan, por lo que resulta indispensable que el particular sostenga los motivos por los que resulta necesaria esta figura dentro de la gama de factores o herramientas que permiten a los mismos reducir la carga ya aludida.

4º) Que, siguiendo el razonamiento contenido anteriormente, y con la finalidad de validar la reducción a la que se pretende tener derecho y evitar así la falta de fundamento que conlleve a lo que se ha llamado –y que ha citado la sentencia en alzada- como el “levantamiento del velo corporativo” en su sentido de desnudar una apariencia de legalidad de un acto en que se envuelve un acto ilegal y que ahora se ha reconocido como figuras de abuso tributario, se ha acuñado el concepto de “legítima razón de negocios”, como justificación de la “necesariedad” de la operación.



Tal como se indica, la legítima razón de negocios es una forma de manifestación de la necesidad del gasto y a la que el tratamiento del *goodwill* no escapa al ser considerado y tratado como un gasto, con lo que se persigue que las figuras contractuales no sean efectuadas dentro de ese contexto en perjuicio de lo que realmente debe sufrir el contribuyente como carga tributaria, todo ello en miras a determinar si efectivamente la figura se ha aplicado bajo un sustrato real y, en consecuencia, no fingida o envuelta para impedir la apreciación de lo que realmente se persigue con la modificación societaria lo que puede llevar envuelta sea una falta de justificación, o bien una falta de legalidad en el proceder.

Lo anterior no supone, en consecuencia, que lo que se busque probar con todos estos antecedentes la existencia del dolo, sino de las verdaderas razones para entender que la figura de la fusión y modificación societaria resultan indispensables para la marcha del negocio y, en consecuencia, producir la renta para su subsistencia, por lo que la prueba que debe rendirse en estos casos es para validar la existencia de esa necesidad de haber realizado tales operaciones y no en el sentido de acreditar la existencia del dolo incurrido, que se encuentra tratado más bien para las figuras infraccionales y/o penales en materia tributaria.

5º) Que, en relación con lo anterior, de la prueba rendida y base de su razonamiento conforme a las reglas de la sana crítica, aparece que los antecedentes que principalmente proporcionó el reclamante en la etapa de prueba hacen referencia a instrumentos contables y a la determinación de los montos con los que se determina la procedencia del *goodwill* tributario, tal como se desprende de los antecedentes enunciados en la presentación de fojas 145 y siguientes, y de los que, en su conjunto, validan el tratamiento contable que se les ha dado para su registro. Sin embargo, es propio de la llamada “razón suficiente” que lógicamente no puede estarse sólo a la determinación contable de la operación, sino que la figura de legítima razón de negocios va más allá de su tratamiento en ese sentido. Así, no es razón suficiente que la contabilidad haya sido llevada correctamente para conceder su procedencia y, por tanto, su rebaja impositiva, puesto que al ser tratada como un gasto, es indispensable probar que esas operaciones son necesarias.



En otras palabras, que sea legítima la razón de negocios que motivó estas operaciones.

Al efecto, se ha reconocido que los particulares están en libertad-dentro de la legalidad, las buenas costumbres y el orden público- efectuar este tipo de operaciones, pero por otro lado requiere probar que éstas eran necesarias para la marcha del negocio y que, en este caso, requerían de esos antecedentes, toda vez que las operaciones se realizaron en un periodo de no menos de dos meses y con los resultados cuya aplicación buscan reducir la renta imponible.

Así, se advierte que la prueba tiene falencias para sostener esa “necesidad-legítima razón de negocios” que permita comprender el porqué de la operación y la decisión que se llevara a cabo en un breve periodo de tiempo.

No logra su objetivo, por sí solo, la declaración de los testigos que rola a fojas 147 y siguientes, puesto que si bien ellos han asegurado haber intervenido, participado o haber tomado conocimiento de estas operaciones, sus dichos pueden corresponder a meras apreciaciones, lo que no puede suplir la prueba que permita entender que esa planificación tributaria resulte indispensable para los fines perseguidos.

6°) Que, por tanto, se colige que no se han dado los supuestos legales que lleven a concluir que la legítima razón de negocios se encuentra probada de manera irrefutable por el reclamante que, en este caso, logren crear esa reproducción cognitiva acerca de la necesidad de haber efectuado un giro en el negocio sostenido por la actora y que ratifique que se incurrió en el goodwill que se reclama, por lo que el reclamo deberá ser desestimado en ese extremo.

7°) Que, en lo que se refiere a la adhesión apelación –escrito agregado materialmente a fojas 322, atendido el razonamiento precedente, se colige que no será condenada en costas y que, asimismo, no se condenará en costas a la parte reclamante, al estimarse que ha litigado con motivo plausible, por lo que se aplicará a su respecto el artículo 144 del Código de Procedimiento Civil.

Por estas consideraciones, y visto además lo dispuesto en los artículos 21 y 139 y siguientes del Código Tributario y 31 de la Ley de Impuesto a la



Renta, **se revoca** la sentencia apelada de veintiuno de noviembre de dos mil diecisiete, escrita a foja 218 y siguientes y, en su lugar, **se declara** que se rechaza en todas sus partes el reclamo deducido a foja 1 por Sealed Air Chile Industrial Limitada, sin costas.

Acordado lo anterior con el voto en contra del abogado integrante señor Torres, quien estuvo por confirmar la sentencia en todos sus extremos sin costas, en virtud de los siguientes fundamentos:

1º) Que la determinación de la renta líquida imponible debe seguir las normas contempladas en los artículos 29 a 33 de la Ley de Impuesto, lo que es una consecuencia lógica del principio de legalidad tributaria, reconocido también a nivel constitucional conforme lo dispuesto en el numeral 20 del artículo 19 de la Constitución Política de la República.

2º) Que, en ese contexto, los contribuyentes deberán desenvolver sus actividades comerciales de la forma que mejor convenga, dado que les es reconocido la libertad de ejercer libremente una actividad económica, la que debe sujetarse, en todo caso, a las limitaciones legales, el orden público y las buenas costumbres;

3º) Que la fusión societaria que ha generado las modificaciones, según el reclamante, en el sentido de generar el *goodwill* tributario, se sujeta a un procedimiento que es parte del ejercicio voluntario de la actividad comercial que desarrolla el recurrente, el que aparece debidamente registrado en sus libros contables y que se desprende de los antecedentes aportados al proceso en la presentación de fojas 147.

De lo anterior, se desprende que la fusión y el *goodwill* tributario se han acreditado de manera fehaciente y que son la consecuencia del ejercicio de una actividad que, en principio, no se sujeta a reproche alguno, por cuanto no se advierte por parte de este disidente la ilicitud o vicio en el actuar de la reclamante, sumado al hecho que resulta común este tipo de operaciones que miran no sólo a un posible efecto tributario que reduzca la base imponible del tributo de primera categoría sino que hay otros aspectos a considerar. En efecto, tanto los costos financieros, los gastos de producción o la incorporación de nuevos mercados son razones que por sí solas, dentro de una figura jurídica que se reconoce como lícita según la Ley N° 18.046 y que resulta más beneficioso para el desarrollo empresarial.



BMLWGZPXXD

Tampoco le merece reproche a este disidente que las modificaciones societarias se hayan realizado en un breve lapso, puesto que no se sujeta a un procedimiento bajo un plazo rígido y que, de verificarse las operaciones y sin que existan antecedentes que permitan desvirtuar o reclamar en otra sede que dichas fusiones obedecen a fines ilícitos, no puede presumirse que el actuar del contribuyente sea contrario a Derecho.

4°) Que es del caso señalar que, a criterio de este disidente, no puede presumirse el actuar del reclamante de mala fe o dolosamente al no contemplarse una disposición legal en esos términos, por lo que parece inadecuado referirse al abuso del derecho o levantamiento del velo si es que no existe sentencia o indicio alguno sobre el particular y que, en todo caso, debe ser carga de la autoridad fiscalizadora el acreditar sus supuestos. De este modo, no puede entenderse que se haya incurrido en un fraude a la ley tal como lo señala el ente fiscalizador en el acto objeto del reclamo de autos.

5°) Que lo anterior es sin perjuicio de entender que el contribuyente debe probar los requisitos para obtener el beneficio cuya carga impositiva pretende rebajar y que, a su juicio, se encuentran probados en autos.

Pues bien, de la prueba rendida en primera instancia en que consta la documentación contable y la prueba testimonial en la que los declarantes aducen haber participado en el proceso y dan razón de sus dichos para justificar la procedencia de la fusión cuestionada por el ente fiscalizador, refuerzan la tesis que la operación cuestionada por el Servicio de Impuestos Internos es la manifestación de una actividad voluntaria y reconocida por el legislador.

6°) Que, en consecuencia, al no haber antecedentes que permitan determinar la ilicitud que se pretende reconocer del actuar de la reclamante, no procede rechazar el reclamo y, por tanto, este disidente es del parecer de confirmar la sentencia en el sentido de acogerse el reclamo y dejar sin efecto la resolución impugnada, reconociendo en definitiva que tiene el derecho a la devolución solicitada por concepto del año tributario 2014.

Regístrese y devuélvase.

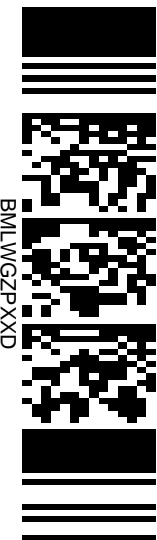
Redacción del ministro señor Muñoz Pardo y la disidencia, por su autor.

Tributario y Aduanero 44-2018



No firma el abogado integrante señor Torres, no obstante haber concurrido a la vista y al acuerdo del fallo, por ausencia.

Pronunciada por la **Undécima Sala**, integrada por los Ministros señor Juan Manuel Muñoz Pardo, señor Alejandro Rivera Muñoz y por el abogado integrante señor Oscar Torres Zagal. Autoriza el (la) ministro de fe de esta Illtma. Corte de Apelaciones de Santiago. Santiago, trece de noviembre de dos mil dieciocho, se notificó por el estado diario la resolución que antecede.



Pronunciado por la Undécima Sala de la C.A. de Santiago integrada por los Ministros (as) Juan Manuel Muñoz P., Alejandro Rivera M. Santiago, trece de noviembre de dos mil dieciocho.

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



Este documento tiene firma electrónica y su original puede ser validado en <http://verificadoc.pjud.cl> o en la tramitación de la causa.
A contar del 12 de agosto de 2018, la hora visualizada corresponde al horario de verano establecido en Chile Continental. Para Chile Insular Occidental, Isla de Pascua e Isla Salas y Gómez restar 2 horas. Para más información consulte <http://www.horaoficial.cl>.