

ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL DE DOS CASOS VERIFICADOS CON ANTERIORIDAD A LA ENTRADA EN VIGOR DE LA NORMA GENERAL ANTIELUSIVA Y DESAFÍOS QUE PLANTEA EL NUEVO ESTATUTO JURÍDICO

Antonio Faúndez Ugalde

Doctor en Derecho, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso.
Abogado, Universidad Arturo Prat del Estado de Chile.
Profesor Jerarquizado Pontificia Universidad Católica de Valparaíso.

José Francisco Fuentes Manríquez

Magíster en Derecho Tributario, Universidad de Chile.
Abogado
Abogado en Servicio de Impuestos Internos.
Profesor Postgrado MDT, Universidad Viña del Mar

Resumen: El presente trabajo examina dos sentencias, una dictada por la Corte de Apelaciones de Concepción y la otra por la Corte de Apelaciones de Santiago, al pronunciarse sobre la existencia de fraude a la ley en el obrar de los contribuyentes por diversas operaciones dirigidas a la obtención de beneficios tributarios. Así, los tribunales superiores de justicia, han resuelto controversias tributarias, asociadas a hechos verificados con anterioridad a la entrada en vigor de la norma general anti elusiva –incorporada al ordenamiento jurídico nacional por la ley N° 20.780 de 2014– privilegiando el ánimo o intención perseguido por los contribuyentes, por sobre las formas jurídicas escogidas para la materialización de determinadas planificaciones tributarias. Dicha tendencia jurisprudencial no está exenta de críticas, toda vez que, según se consigna en los fallos que se presentarán, hay quienes plantean que la falta de reconocimiento legal expreso del fraude a la ley, conllevaría a la anulabilidad de toda actuación judicial que se sustente en tal principio, al atentar en contra del principio de legalidad en materia tributaria, constitucionalmente tutelado. De esta forma, en el presente artículo, junto con presentar los fallos anunciados, se intentará determinar si el ordenamiento jurídico, en forma previa a la entrada en vigor de la norma general anti elusiva, contemplaba mecanismos positivos para sancionar el fraude a la ley y cuales son los desafíos que, a partir de su entrada en vigor, nos impone aquella.

Palabras clave. NGA: Normas generales anti elusivas.

1. INTRODUCCIÓN

La dictación de la Ley N° 20.780 sobre “Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario”, contempló la introducción de una serie de modificaciones estructurales al sistema tributario vigente, entre las cuales destaca el establecimiento de normas generales anti elusivas, cuyo propósito fue el de entregar al Fisco herramientas claras y objetivas para prevenir y controlar la obtención de ventajas tributarias indebidas por parte de los contribuyentes que desarrollan comportamientos orientados a eludir el cumplimiento tributario. Para lograr estos objetivos, el legislador definió que dos tipos de conductas pueden considerarse elusivas, estas son: el abuso de las formas jurídicas y la simulación.

En relación a la vigencia de dicha normativa, el artículo 8 Transitorio de la Ley N° 20.899, interpretando el inciso segundo del artículo decimoquinto transitorio de la Ley N° 20.780, establece que los hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos, susceptibles de ser fiscalizados y sancionados al amparo de las NGA, son los realizados o concluidos desde el 30 de septiembre de 2015¹.

Si bien, con anterioridad a la entrada en vigor de las NGA, el ordenamiento jurídico tributario nacional carecía de una normativa como la que se comenta –encontrando únicamente normas especiales para casos particulares–, ello no significó un obstáculo para el establecimiento de una doctrina de base esencialmente jurisprudencial, mediante la cual, paulatinamente, fue ganando espacio la figura del fraude a la ley, como una forma de poner freno a situaciones

1 El artículo 8° transitorio de la Ley N° 20.899, dispuso: “Para los efectos de lo dispuesto en el inciso 2° del artículo decimoquinto transitorio de la ley 20.780, se entenderá que los hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos, a que se refieren los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 100 bis, 119 y 160 bis del Código Tributario, se han realizado o concluido con anterioridad al 30 de septiembre de 2015, cuando sus características o elementos que determinan sus consecuencias jurídicas para la legislación tributaria, hayan sido estipulados con anterioridad a esa fecha, aun cuando sigan produciendo efectos a partir del 30 de septiembre de 2015. De acuerdo a lo anterior, el Servicio de Impuestos Internos no podrá aplicar tales disposiciones respecto de los efectos producidos con anterioridad al 30 de septiembre de 2015. Respecto de los efectos que se produzcan a contar de esta última fecha, provenientes de hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos realizados o concluidos con anterioridad a ella, tampoco se aplicarán tales disposiciones, salvo cuando a partir de la citada fecha se hayan modificado las características o elementos que determinan sus consecuencias jurídicas para la legislación tributaria de los referidos hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos, en cuyo caso se aplicarán sólo respecto de los efectos posteriores que surjan a consecuencia de tal modificación, en cuanto esta última y sus referidos efectos, conforme a las disposiciones legales citadas, sean considerados como constitutivos de abuso o simulación”.

que presentaban rasgos de elusión impositiva, y que, por vigencia, no podían ser sancionadas a través de las NGA.

La aplicación por parte de los tribunales de justicia, del fraude a la ley como argumento de mérito para calificar como elusivas determinadas conductas verificadas antes de la entrada en vigor de las NGA, ha sido objeto de críticas por parte de quienes advierten en ello un potencial quebrantamiento del principio de legalidad tributaria², al fallarse al margen de texto legal expreso.

Por tanto, a partir de la identificación de una base legal idónea para identificar, calificar y sancionar conductas elusivas verificadas en forma previa a la entrada en vigor de las NGA, podrían derivar importantes consecuencias a la hora de analizar la utilidad de esta última. En efecto, si antes de la entrada en vigencia de la NGA el ordenamiento jurídico ya reconocía la posibilidad de que judicialmente se pudiera calificar una conducta como elusiva, podríamos concluir que la normativa incorporada por la ley N°s 20.780 era innecesaria para sancionar este tipo de operaciones.

En este orden de cosas, nos parece interesante analizar dos fallos pronunciados recientemente por las Cortes de Apelaciones de Santiago y Concepción, recaídos en recursos de apelación interpuestos en causas sobre procedimiento general de reclamaciones, por hechos cuya verificación y efectos se generaron con anterioridad a la entrada en vigencia de las NGA y en los que, no obstante ello, se reconoce el fraude a la ley como un argumento válido para impugnar actuaciones realizadas por el contribuyente.

Concluido el análisis de tal jurisprudencia, esperamos definir dos aspectos que constituyen el objeto central del presente artículo, a saber: uno, reconocimiento por parte del ordenamiento jurídico tributario de normas que permitían sancionar la elusión fiscal asociada a hechos verificados con anterioridad a la entrada en vigor de las NGA y, dos, estándar probatorio al que debe someterse la administración tributaria al invocar una u otra forma de impugnación de una misma actuación calificada como elusiva.

2 Aste Mejías, Christian, "Curso sobre Derecho y Código Tributario", Tercera Edición Actualizada. Edit. Legal Publishing. Año 2008. Pág. 5. "No puede haber tributo sin ley previa que lo establezca (*nullum tributum sine lege*), nadie puede estar obligado a hacer lo que no manda la ley ni privado de lo que ella no prohíbe".

2. DOS SENTENCIAS DE LOS TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

2.1 Inbet S.A. con Servicio de Impuestos Internos. Corte de Apelaciones de Concepción y TTA de la Región del Bio Bio.

Mediante Resolución Exenta N° 537 del 28 de abril de 2016, el Servicio de Impuestos Internos resolvió no dar lugar a una solicitud presentada por el contribuyente Inbet S.A. en su declaración de impuesto a la renta correspondiente al año tributario 2015, mediante la cual éste solicitó la devolución de un saldo a favor por concepto de pagos provisionales por utilidades absorbidas (PPUA)³ por la suma de \$200.390.870.

Dicha Resolución fue objeto de reclamo en Procedimiento General de Reclamaciones deducido ante el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Bio Bio, el que, por sentencia definitiva de fecha 13 de noviembre de 2017, procedió a su rechazo.

Elevada dicha causa en apelación bajo el Rol 1-2018, la Corte de Apelaciones de Concepción, con fecha 10 de agosto de 2018, confirma la sentencia en alzada, por considerar que el recurrente incurrió en una conducta elusiva, que lo priva del derecho a obtener la devolución del saldo declarado a su favor por concepto de PPUA.

La cronología de los hechos, asentados por el tribunal de alzada en su sentencia es, resumidamente, la siguiente:

Primero, en junta extraordinaria de accionistas de fecha 14 de noviembre de 2014, se acuerda la división de Inversiones BETHIA S.A. en dos sociedades anónimas cerradas, subsistiendo la sociedad nombrada y naciendo la sociedad BETHIA DOS S.A., a la que se asigna un capital de \$ 975.837.812.

Segundo, BETHIA DOS S.A. inició actividades con fecha 15 de diciembre de 2014 y el capital que se le asigna corresponde en su integridad a acciones que la sociedad dividida poseía en S.A.C.I. Falabella.

3 Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 009, del 03.01.2000. Subdirección Normativa, Depto. Impuestos Directos: “[...] la parte final del inciso segundo del N° 3 del artículo 31 de la Ley de la Renta, establece que en el caso que las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades no retiradas o distribuidas, el impuesto de primera categoría pagado sobre dichas utilidades se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida, y se le aplicarán las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que señalan los artículos 93 al 97 de la ley del ramo”.

Tercero, en junta extraordinaria de accionistas de fecha 23 de diciembre de 2014, BETHIA DOS S.A. acuerda su fusión por incorporación a la sociedad VIALAT S.A., pasando a ser absorbida por esta última aportando todos sus activos, pasivos, patrimonio y accionistas.

Cuarto, por sesión de directorio de 7 de mayo de 2015, VIALAT S.A. cambia de razón social a INBET S.A. como también su giro de “Elaboración de leche, mantequilla, productos lácteos y derivados” a “Servicios personales no clasificados”.

Quinto, INBET S.A. –que registra una pérdida que venía arrastrando por más de 10 años– solicita en su declaración de Impuesto a la Renta del año tributario 2015, Formulario 22, la devolución de \$ 200.390.870 por concepto de pagos provisionales de utilidades de BETHIA DOS S.A. absorbidas por pérdidas generadas por la solicitante.

El efecto más importante de la operación descrita es, sin lugar a dudas, el aprovechamiento por parte de INBET S.A. de una pérdida tributaria histórica, la que se disminuye en proporción directa al crédito de primera categoría que incorporó a su patrimonio como consecuencia de la fusión descrita.

En la sentencia se citan los argumentos esgrimidos por la autoridad fiscalizadora en la Resolución denegatoria. En efecto, se establece que la constitución de la sociedad BETHIA DOS S.A. –producto de la división acordada en Junta Extraordinaria de Accionistas de BETHIA S.A. de 14 de noviembre de 2014– y su prácticamente inmediata fusión con una sociedad con pérdida de arrastre como lo era VIALAT S.A. (cuya razón social posteriormente cambió a INBET S.A.), no tuvo un objeto distinto al de la obtención de un beneficio tributario. Lo anterior se basa en lo siguiente:

Primero, que en la escritura de división de la sociedad BETHIA S.A. se informó que la sociedad creada, BETHIA DOS S.A., tendría un objeto social amplio, conforme al cual asumiría la condición de una sociedad operativa que trascendería en el tiempo, todo lo cual justificaría la asignación de una cantidad importante de activos como lo eran las acciones que la dividida poseía en S.A.C.I. Falabella.

Segundo, a diferencia del objeto social informado en los estatutos de la sociedad creada, ésta sólo informó ante el Servicio la actividad de sociedades de inversión y rentista de capitales mobiliarios en general.

Tercero, que la sociedad creada, en su breve existencia de un poco más de un mes, no ejecutó actividad económica alguna, constituyéndose sólo en el medio empleado por BETHIA S.A. para traspasar a VIALAT S.A. (posteriormente

denominada INBET S.A.) las acciones de S.A.C.I. Falabella en el marco del proceso de reorganización empresarial del Grupo BETHIA.

Cuarto, la sociedad VIALAT S.A. (posteriormente denominada INBET S.A.) desde el año 1994 registró giro en “elaboración de leche, mantequilla, productos lácteos y derivados”. Acto seguido, en la escritura de fusión esta sociedad, en calidad de absorbente, amplió su giro a “actividades de asesoramiento empresarial y en materia de gestión”. Sin embargo, en los hechos, no resulta acreditado que la fusión de BETHIA DOS S.A. con VIALAT S.A. haya tenido por objeto que esta última ejerciera la actividad financiera y de inversión, pues la ampliación de giro se materializó un año después, con ocasión de la realización de actividades de compra y venta de acciones a partir de septiembre de 2015.

Quinto, que, en consecuencia, la decisión de BETHIA S.A., fuera de obedecer a la intención de constituir una sociedad nueva con un objeto amplio y duración indefinida –como se indicó en los estatutos respectivos–, tuvo por objeto generar artificialmente un mecanismo que permitiera traspasar activos a VIALAT S.A. (posteriormente denominada INBET S.A.) –sociedad que arrastraba pérdidas durante los últimos 10 años– posibilitando con ello la devolución del crédito de primera categoría antes, generado por la absorbida como PPUA.

Sexto, más allá del cumplimiento de las formalidades legales, en la especie no concurren los requisitos legales que permiten obtener la devolución del PPUA solicitado por INBET S.A, pues, para ello, resulta indispensable prescindir de las formas externas de los actos celebrados, penetrando en su interioridad y develando los intereses subjetivos, subyacentes que se esconden tras ellos evitando de esta manera el abuso de la personalidad jurídica y, en definitiva, el fraude a la ley.

Séptimo, que aun cuando en el caso particular no es posible aplicar la NGA, igualmente es posible identificar la existencia de un abuso del derecho toda vez que se instrumentaliza la estructura jurídica de una sociedad o grupo de sociedades para perpetrar un fraude a la ley o a los derechos de un tercero, lo que determina la ilicitud de tal conducta.

Por su parte, los argumentos que el contribuyente ofreció en el reclamo tributario, son:

Primero, que el acto administrativo de citación al contribuyente, que precedió a la Resolución denegatoria de PPUA reclamada, se le emplazó a fin de acreditar la pérdida tributaria absorbida, a lo que dio cumplimiento. En esta instancia, el contribuyente habría acreditado la pérdida tributaria de la absorbente, razón por la cual habría sido procedente acceder a lo solicitado, máxime si los créditos de primera categoría no se encontraban controvertidos.

Segundo, sostuvo el contribuyente que no es cierto que el único objetivo de la fusión que INBET S.A. hizo de BETHIA DOS S.A. fuera alterar la tributación de las utilidades que provenían de BETHIA S.A., por cuanto la pérdida de INBET S.A. para el año tributario 2015 era muy superior a la parte que finalmente resultó absorbida producto de la fusión en comento. Dicho de otra forma, si la intención de las partes involucradas en el proceso de reorganización empresarial hubiera sido la de obtener un beneficio puramente tributario, habrían buscado los mecanismos para generar la absorción de la totalidad de las pérdidas generadas por la fusionante, lo que, en los hechos, no aconteció.

Tercero, que el PPUA solicitado por INBET S.A. tuvo origen en las consecuencias tributarias que se produjeron producto de la reorganización empresarial de la que fue objeto la sociedad. En tal sentido, el proceso de reorganización empresarial llevado adelante por INBET S.A. no puede calificarse como acto ilegal, ni tampoco puede reprocharse la decisión de dividir y fusionar sociedades para traspasar activos de unas a otras, toda vez que el Código Tributario reconoce que estos procesos son legalmente aceptables.

Cuarto, que las decisiones de aumento de capital y reorganización empresarial, además de ser aceptadas legalmente, han reconocido, en el caso particular, un fin primordial, cual es, el de dotar a la empresa absorbente de un mayor capital. De esta forma, tal decisión corporativa se encuentra revestida de fundamento comercial y económico suficiente.

La Corte de Apelaciones de Concepción acoge en su fallo los argumentos esgrimidos por la autoridad fiscalizadora en la Resolución N° 537 de 2016, recalcando los siguientes aspectos:

Primero, que el contribuyente no acreditó las razones de orden económico, comercial o financiero que sirvieron de fundamento a la decisión de dividir y fusionar sociedades, acciones respecto de las cuales sólo se vislumbra un efecto puramente tributario.

Segundo, que no han existido flujos efectivos de dinero pues, con ocasión de la división sólo se traspasaron acciones, lo que no generó un detrimento patrimonial real para la sociedad dividida.

Tercero, que las operaciones que generaron las pérdidas absorbidas no guardan ninguna relación con el giro desde el cual se producen las utilidades, sino que el único efecto producido fue la compensación—con saldo a favor del contribuyente—de las utilidades de una empresa del giro de inversiones, en razón de las pérdidas

arrastradas por más de 10 años de una sociedad cuyo único giro había sido, hasta la fusión, la producción de lácteos. Agrega la sentencia, que, aun cuando la pérdida tributaria declarada por VIALAT S.A. (posteriormente denominada, INBET S.A.) no es materia de controversia, no puede ser considerada para efectos de servir de fundamento a la devolución de PPUA invocada, toda vez que no guarda relación alguna con el giro de la empresa absorbida, generadora de las utilidades.

Cuarto, concluye la sentencia, que no ha podido acreditarse fehacientemente los requisitos de procedencia de la devolución solicitada y, al contrario, aparece el abuso de formas societarias, de personas jurídicas y simulaciones para el sólo efecto de obtener un beneficio tributario, por cuanto si bien constituyen formalmente actos jurídicos individuales lícitos, lo cierto es que, en su conjunto, corresponden a operaciones elusivas, ilícitas o ilegítimas. Agrega que, el concluir lo indicado no supone una alusión a la legítima razón de negocios a que se refiere el artículo 64 del Código Tributario, pues no se ha ejercido la facultad que la norma regula. Asimismo, acota que de la legalidad formal de un acto no puede deducirse su legitimidad, por cuanto ésta supone un estándar superior al respeto de la ley.

2.2 Sealed Air Chile Industrial Limitada con Servicio de Impuestos Internos. Primer TTA Región Metropolitana y Corte de Apelaciones de Santiago.

Mediante Resolución Exenta N° 23 del 15 de abril del 2015, el Servicio de Impuestos Internos resolvió no dar lugar a una solicitud presentada por el contribuyente Sealed Air Chile Industrial Limitada (en adelante SEALED AIR) en su declaración de impuesto a la renta correspondiente al año tributario 2015, denegando la devolución de PPUA requerida, la cual tenía su origen, principalmente, en la partida contable denominada “goodwill”, y que producía efectos relevantes en la determinación de la renta líquida imponible.

La partida del goodwill se origina mediante la fusión impropia de la sociedad Nueva Diversey Industrial y Comercial de Chile Limitada con Sealed Air Chile Industrial Limitada. Producto de esta fusión impropia se genera una diferencia al comparar el valor de adquisición de los derechos sociales y el capital propio tributario de la sociedad absorbida, diferencia que asciende al monto de \$5.925.370.782, el cual rebaja la renta líquida imponible del contribuyente, determinando una pérdida tributaria para el año tributario 2014. Producto de la pérdida tributaria del ejercicio, el contribuyente solicitó PPUA por la suma de \$790.037.782.

Dicha Resolución fue impugnada en procedimiento general de reclamaciones deducido ante el Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, en causa RIT GR-15-00083-2015, el que, por sentencia definitiva de 21 de noviembre

de 2017, dio lugar al reclamo en todas sus partes, dejando sin efecto la Resolución reclamada y ordenando la devolución del PPUA solicitado a través del Formulario 2117, presentado por el contribuyente con fecha 15 de abril de 2014.

La entidad fiscal presentó un recurso de apelación ante la Corte de Apelaciones de Santiago, a la que se asignó el Rol N° 44-2018, tribunal que por sentencia de fecha 13 de noviembre de 2018, revocó la sentencia de primera instancia, por considerar que el recurrente incurrió en una conducta elusiva, que lo priva del derecho a obtener la devolución del saldo declarado a su favor por concepto de PPUA.

La cronología de los hechos asentados por el tribunal de primera instancia, son, resumidamente, los siguientes:

Primero, con fecha 27 de noviembre de 2013 se produce la división de la sociedad Diversey Industrial y Comercial Chile Limitada (en adelante, DIVERSEY), la cual, a esa fecha, mantenía como socios a JWP Investments Offshore Inc. y a Professional Shareholding Inc., con una participación del 99,997% y del 0,003%, respectivamente. Producto de la división subsiste la sociedad dividida y nace una nueva sociedad denominada Nueva Diversey Industrial y Comercial Chile Limitada (en adelante, NUEVA DIVERSEY).

Segundo, con fecha 6 de diciembre de 2013, el socio JWP Investments Offshore aporta, cede y transfiere la totalidad de los derechos sociales que posee en NUEVA DIVERSEY a la sociedad SEALED AIR, quien los acepta y adquiere para sí, en el marco de un aumento de capital de la misma fecha. El aporte de capital se hace al valor de libros de dichas acciones el que asciende a \$15.200.007.164, por lo que no se verifica incremento o pérdida patrimonial para las partes que intervienen en esta operación.

Tercero, con fecha 27 de diciembre de 2013, Professional Shareholding Inc., vende, cede y transfiere a SEALED AIR el 100% de los derechos que poseía en NUEVA DIVERSEY. De esta forma, se produce la disolución de NUEVA DIVERSEY al concentrarse el 100% de sus derechos en manos de SEALED AIR. Cabe señalar que la venta de derechos representa un desembolso efectivo para la sociedad absorbente de \$ 441.934.

Cuarto, la operación descrita en el punto precedente, conocida como fusión impropia –cuyo tratamiento tributario se encuentra regulado en el numeral 9° del inciso 4° del Artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta–, obliga a comparar el valor de la inversión total realizada por la fusionante en los derechos de la sociedad fusionada con el capital propio determinado por esta última a la fecha

de la fusión. En este caso, los valores así determinados representan las sumas de \$ 15.200.007.164 y \$ 9.263.241.476, respectivamente. La diferencia, ascendente a la suma de \$ \$ 5.936.765.688 representa una pérdida para la absorbente (goodwill) susceptible de ser diferida en 10 ejercicios comerciales consecutivos⁴.

Quinto, con fecha 6 de enero de 2014 se acuerda la fusión por incorporación de DIVERSEY a SEALED AIR. Producto de esta fusión, SEALED AIR queda disuelta debiendo poner término a sus actividades, lo que genera la necesidad de reconocer el gasto diferido producto del goodwill como un gasto del ejercicio. Al ser absorbida, la sociedad genera una pérdida del ejercicio por \$5.238.059.773, dentro de la cual se considera el gasto diferido por \$5.925.370.782. Esta pérdida es la que sirve de fundamento a la solicitud de PPUA formulada por SEALED AIR, denegada por la Resolución N° 23/2015, de fecha 15 de abril del 2015.

El efecto más importante de la operación descrita es, sin lugar a dudas, el aprovechamiento, por parte de SEALED AIR, de una pérdida tributaria generada con ocasión de la fusión impropia derivada de la concentración del 100% de los derechos de NUEVA DIVERSEY en sus manos, y la posterior disolución de aquella sociedad producto de su fusión por incorporación a DIVERSEY, caso en el cual, con el término de giro, aquella parte del gasto diferido, cuya deducción se encuentre pendiente, se deducirá totalmente en el ejercicio de término de giro, generándose, en los hechos, la posibilidad de obtener la devolución del crédito de primera categoría que concentraba la sociedad disuelta.

Por su parte, los argumentos de la entidad fiscalizadora, de manera resumida, radicaron en los siguientes:

Primero, que, en el proceso de reorganización empresarial descrito, las operaciones de división, cesiones de derechos y fusión impropia, se habrían realizado con el ánimo de obtener beneficios tributarios, los que constituirían fraude a la ley, es decir, se trata de aquellos procedimientos en sí mismo ilícitos o en maniobras jurídicas a veces ingeniosas (sic), que tienen la apariencia de legalidad y que, sin embargo, permiten realizar lo que la ley prohíbe o no hacer lo que la ley ordena.

4 Cabe hacer presente que esta normativa fue modificada por la Ley N° 20.780 del año 2014, caso en el cual, de acuerdo con lo señalado en el N° 9 del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, el goodwill se distribuye proporcionalmente entre los activos no monetarios recibidos de la sociedad absorbida, siempre que los valores tributarios de dichos bienes sean inferiores a sus respectivos valores corrientes en plaza. La diferencia que subsista se considera un gasto que ya no se puede diferir en 10 años, sino que se constituye en un activo intangible que solamente puede ser rebajado de la renta líquida imponible con la disolución de la sociedad o con el término de giro. En cambio, con anterioridad a la Ley N° 20.780, la única diferencia radica en que el saldo de goodwill podía diferirse en partes iguales en un lapso de 10 años consecutivos, para disminuir la renta líquida imponible.

Segundo, que con la fusión de las sociedades mencionadas (DIVERSEY y SEALED AIR), con los capitales y participaciones sociales que existían al 27 de noviembre de 2013, donde los socios de la absorbida en conjunto con el patrimonio de la sociedad absorbida se incorporan a la sociedad absorbente, aumentando el patrimonio de ésta última en la proporción que corresponde al patrimonio que se consolida, se habría logrado el fin esgrimido por el contribuyente de posicionar al grupo económico en el mercado bajo el alero de SEALED AIR, sin mediar ningún otro acto jurídico que no sea la fusión por incorporación de las sociedades.

Tercero, que no habría existido una lógica económica para haber realizado por parte del contribuyente todos los actos jurídicos efectuados en el intermedio. Por tanto, el resultado generado solo es fruto de una planificación tributaria con la creación de una pérdida tributaria ficticia.

Cuarto, existe reorganización cuando existe una legítima razón de negocios que la fundamente y no cuando el aporte se realiza a una sociedad existente que registra una pérdida para fines tributarios y los bienes respectivos fuesen vendidos por ésta última a un mayor valor absorbido por dicha pérdida⁵.

Por otro lado, los argumentos del contribuyente en su reclamo se resumen en los siguientes:

Primero, los contribuyentes tienen la posibilidad jurídica de configurar los actos jurídicos de acuerdo a sus intereses. Ello es una manifestación de los principios de autonomía de la voluntad y libertad contractual. Si, por el contrario, la autoridad fiscalizadora desea invocar la existencia de un acto simulado o una eventual situación de fraude a la ley, debe generar la acción respectiva ante la justicia ordinaria, cumpliendo las garantías del debido proceso, pues carece de la facultad legal para declarar por sí y ante sí tales circunstancias.

Segundo, la Resolución Exenta N° 23 del 2015, vulnera el principio de legalidad garantizado constitucionalmente, toda vez que a través de ella el Servicio de Impuestos Internos se atribuye facultades para declarar que las operaciones descritas anteriormente dan cuenta de una figura elusiva, en circunstancias que a la época en que se verificaron tales hechos no existía norma legal alguna que le permitiera sancionar tales conductas, ni resultaba aplicable –por vigencia– la NGA incorporada por ley N° 20.780.

⁵ Esta forma de entender el concepto de reorganización, ha sido criticado ampliamente por parte de la doctrina. Véase: Faúndez Ugalde, Antonio (2013), *Reorganización Empresarial, Derecho Tributario y Tributación Interna*, LegalPublishing, p. 30.

Tercero, el goodwill solicitado por SEALED AIR deriva de un proceso precedido de una división y una fusión, figuras que no se ven afectadas por la exigencia de legítima razón de negocios que contempla el artículo 64 del Código Tributario, la que es aplicable a otros procesos de reorganización de grupos empresariales. En tal sentido, agrega, aun cuando en este caso no se exige la legítima razón de negocios, en los hechos sí existió, en atención a que la fusión de DIVERSEY y SEALED AIR, obedeció a razones de orden económico. En efecto, el año 2011 el grupo SEALED AIR adquirió a nivel mundial la multinacional DIVERSEY. Dicha operación –según se explica– tuvo por objeto la expansión geográfica de esta última compañía, de suerte tal de entregar a sus clientes soluciones sostenibles, beneficios económicos y ampliar sus productos. Lo anterior generó la necesidad de fusionar ambas compañías bajo el alero de SEALED AIR lo que se verificó en todos los países en que tenía presencia este grupo económico, entre los cuales se encontraba Chile.

La sentencia de primera instancia acoge el reclamo en todas sus partes, al estimar que la legítima razón de negocios es un argumento que el artículo 64 del Código Tributario reserva exclusivamente para tasar, cuestión que la autoridad fiscal no realizó. Agrega dicha sentencia, que no es posible que el ente fiscalizador se asile en el fraude a la ley ya que aquella figura no era reconocida por el ordenamiento jurídico a la época en que se generó la planificación tributaria tantas veces comentada. Finalmente, el contribuyente indica que el gasto asociado al goodwill tributario declarado por SEALED AIR, cumple con los requisitos legales que establece el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, por encontrarse debidamente registrado en la contabilidad de la empresa y, en consecuencia, haberse acreditado fehacientemente.

La sentencia de segunda instancia pronunciada por la Corte de Apelaciones de Santiago, con fecha 13 de noviembre de 2018, revocó la sentencia de primera instancia, en base a los siguientes argumentos:

Primero, que la figura del fraude a la ley solo es reconocida legalmente a partir de su incorporación al ordenamiento jurídico tributario por la Ley N° 20.780, no pudiendo aplicarse a figuras como las descritas en autos, acaecidas con anterioridad a su entrada en vigor.

Segundo, a diferencia de lo establecido por la NGA, conforme a la cual recae sobre el Fisco la acreditación del fraude a la ley o el abuso del derecho, en este caso correspondía al reclamante probar que cumplía con los requisitos para acceder al beneficio tributario, consistente en obtener la devolución del crédito de primera categoría en calidad de PPUA, cuestión que debió hacer de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 21 del Código Tributario.

Tercero, el goodwill ha sido tratado dentro del numeral 9° del inciso tercero del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, como un gasto al constituirse en una deducción que el propio legislador autoriza para la rebaja de la base imponible. Conforme a lo expuesto y de acuerdo a lo dispuesto en el inciso primero del citado artículo, a fin de justificar su procedencia, no sólo debe examinarse la contabilidad y los antecedentes de respaldo que lo justifiquen a fin de satisfacer la carga probatoria impuesta en el Código Tributario, sino que también, y al ser tratado como gasto, debe ser necesario, ineludible o indispensable para producir la renta.

Cuarto, que si bien, vistas individualmente, las modificaciones societarias y operaciones practicadas por el contribuyente son plenamente lícitas y reconocidas a nivel normativo, en su conjunto dan vida a una figura que tiene repercusiones impositivas comprometiéndose normas de orden público que apuntan al bien común, razón por la cual es necesario que el contribuyente sostenga los motivos por los que resulta necesaria la figura escogida dentro de la gama de factores o herramientas que permiten reducir la carga impositiva. Así, agrega la sentencia, con la finalidad de validar la reducción a la que se pretende tener derecho y evitar la falta de fundamento que conlleve a lo que se ha llamado como el “levantamiento del velo corporativo”⁶, 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 necesidad de la operación. En este caso el supuesto de necesidad debe ser satisfecho por el contribuyente, quien debe acreditar que las figuras descritas resultan indispensables para la marcha del negocio y, su consecuencia, la pérdida asociada al goodwill generado, como indispensable para su subsistencia.

Quinto, que el dar un correcto tratamiento contable tanto al goodwill, como a las operaciones que lo precedieron, no es razón suficiente para legitimar su procedencia, puesto que al ser tratada como un gasto, es indispensable probar que

6 Al respecto la E. Corte Suprema de Justicia, en fallo de Casación de fecha 2 de junio de 2009, recaído en causa Rol N° 1527 de 2008, caratulada “CONSORCIO ALLIANZ DE SEGUROS GENERALES S.A HOY AGF ALLIANZ COMPAÑIA DE SEGUROS GENERALES S.A. CON SOCIEDAD NAVIERA ULTRAGAS LTDA. Y ULTRAMAR AGENCIA MARITIMA LTDA” Señaló en considerando SÉPTIMO, lo siguiente: “Que, desde la década de los treinta, ya en el siglo pasado, se ha venido generalizando en el derecho norteamericano, la teoría denominada “disregard of legal entity”, traducida libremente en lengua española como del ?levantamiento del velo? de las personas jurídicas, la que postula que es lícito a los tribunales, en ocasiones, prescindir de la forma externa de las personas jurídicas para, posteriormente, penetrar en su interioridad a fin de develar los intereses subjetivos subyacentes que se esconden tras ellas y alcanzar a las personas y bienes que se amparan bajo el ropaje de una entidad subyacente”.

esas operaciones son necesarias. En otras palabras, que sea legítima la razón de negocios que motivó estas operaciones. Por lo tanto, concluye la sentencia, se colige que no se han dado los supuestos legales que lleven a sostener 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 SEALED AIR y que ratifique que se incurrió en el goodwill que se reclama.

3. CONSECUENCIAS FRENTE A LA NORMA GENERAL ANTIELUSIÓN VIGENTE DESDE EL AÑO 2015

Del análisis de las dos sentencias anteriores se puede apreciar un fundamento común amparado en principios constitucionales como la legalidad, la equidad, el orden público y el bien común. En efecto, por un lado, en *Inbet S.A. con Servicio de Impuestos Internos* se sostiene “que de la legalidad formal de un acto no puede deducirse su legitimidad, por cuanto ésta supone un estándar superior al respeto de la ley”, y, por otro lado, en *Sealed Air Chile Industrial Limitada con Servicio de Impuestos Internos* se argumenta que “las modificaciones societarias y operaciones practicadas por el contribuyente son plenamente lícitas y reconocidas a nivel normativo, en su conjunto dan vida a una figura que tiene repercusiones impositivas comprometiéndose normas de orden público que apuntan al bien común”. Sin embargo, actualmente la NGA plantea un estándar para su procedencia, con una carga probatoria que recae en la autoridad fiscalizadora y sobre la base de principios constitucionales que se analizarán a continuación.

El Servicio de Impuestos Internos argumentó en la Circular N° 65 de 2015 que la NGA demuestra la preocupación del legislador por resguardar los principios constitucionales de legalidad de los tributos y de igualdad en la repartición de las cargas públicas, contenidos en el N° 20 del artículo 19 de la Constitución Política de la República de Chile. Agrega la misma Circular que el resguardo del principio de legalidad supone que la aplicación de tributos no puede quedar al arbitrio de los contribuyentes, es decir, son obligatorios y nadie puede sustraerse a su aplicación mediante actos elusivos. En cuanto al principio de igualdad en la repartición de las cargas públicas, supone asegurar que los contribuyentes tributen conforme el legislador ha estimado adecuado.

Si se realiza una revisión del mensaje presidencial del proyecto de ley de reforma

tributaria del año 2014⁷, se desprende que la idea matriz o fundamental se aloja en aumentar la recaudación con el propósito de resolver las brechas de desigualdad; además, indica que de acuerdo con la estructura de nuestra carga tributaria – vinculada al Fondo de Utilidades Tributables (FUT)–, la evasión y la elusión, hacen que nuestro sistema tributario no contribuya a mejorar la distribución del ingreso. Precisa que “...la elusión y la evasión hacen que nuestro sistema tributario sea inequitativo y que quienes tienen los recursos para financiar planificaciones tributarias terminen pagando menos impuestos de lo que corresponde”. Esto confirma, de manera indirecta, que uno de los principios que buscaba resguardar dicho proyecto es el de la igualdad⁸. Asimismo, el proyecto hace referencia al principio de legalidad, al declarar como uno de los objetivos el de “...velar porque se pague lo que corresponda de acuerdo a las leyes, avanzando en medidas que disminuyan la evasión y la elusión”. Es precisamente el pago de tributos, conforme a lo que ordena la ley, lo que viene a asegurar el principio de legalidad.

Continuando con el análisis de la historia de la Ley N° 20.780, la intervención del Dr. Francisco Saffie en la Comisión de Hacienda, señaló que “...una norma general antielusión no es equivalente a conferir discrecionalidad al fiscalizador para crear obligaciones tributarias...”, concluyendo que “...se trata de una norma que refuerza el principio de legalidad en materia tributaria, porque deja en manos de la ley la forma en que surgen las obligaciones tributarias”. Sin embargo, cabe preguntarse si el principio de legalidad e igualdad ¿pueden ser aplicados en toda su extensión frente a un caso de elusión tributaria? Se ha planteado que si se considera la estructura que ha asumido la NGA en los artículos 4 ter y 4 quáter del Código Tributario, la aplicación de dichos principios ha quedado limitada a dos casos: al abuso en la forma jurídica y la simulación⁹. Así, se desprende del inciso tercero del artículo 4 bis del Código Tributario, que señala: “...se entenderá que existe elusión de los hechos imponible en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente”.

7 Ingresado a la Cámara de Diputados el 2 de abril de 2014, bajo el Boletín N° 9290-05.

8 En relación a este principio, Pedro Massone Parodi, citando la doctrina uruguaya, señala que “[...] la noción de que se trata puede ser encarada desde tres puntos de vista, distinguiendo la igualdad en la ley, por la ley y ante la ley. O sea, que la ley no puede contener discriminaciones arbitrarias, en cuyo caso sería inconstitucional; que la ley puede buscar una igualdad por la vía de la distribución de la riqueza, y tercero, que, en la aplicación de la ley, la administración no puede efectuar discriminaciones no incluidas en aquella, en cuyo caso el acto administrativo sería ilegal”.

9 Faúndez Ugalde, Antonio (2016), *Problemas de aplicación de las normas antielusión*, Revista de Estudios Tributarios N°15, p. 109.

Por lo tanto, considerando la sistematización que debe imperar en el ordenamiento jurídico, lleva a que el principio de legalidad y de igualdad sirvan de base a la decisión del juez tributario y aduanero, pero aplicado solamente a los casos de abuso en la forma jurídica y de simulación. Siendo así, para establecer la existencia de una elusión tributaria, los hechos de la causa deben demostrar la vulneración del principio de legalidad o igualdad, pero bajo la hipótesis de una simulación o un abuso en la forma jurídica. Aquí cobra relevancia la posición del autor Robert Alexy¹⁰ en cuanto a que los principios son mandatos de optimización, es decir, son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, de acuerdo con las posibilidades jurídicas y fácticas. Dichas posibilidades jurídicas son, precisamente, el abuso de la forma jurídica y la simulación. Lo anterior demuestra que la declaración de principios que establecía el proyecto original de reforma tributaria quedó limitado, en su aplicación, a dos casos, cuyos alcances también son restringidos y nos referimos, particularmente, al caso del abuso de la forma jurídica, en donde los actos o negocios jurídicos que eviten, disminuyan o posterguen el pago de los tributos, serán calificados de elusivos en la medida que el Servicio de Impuestos Internos acredite ante el Tribunal Tributario y Aduanero, que dichos actos o negocios no generaron un resultado jurídico o económicamente relevante¹¹.

Se presenta, entonces, un “test de relevancia” como pilar esencial para la configuración del abuso de las formas jurídicas, lo que necesariamente debe formar parte tanto de los puntos de prueba en el proceso tributario, como de las consideraciones de la sentencia.

Regresando al análisis de las dos sentencias en estudio, nos encontramos en que en *Inbet S.A. con Servicio de Impuestos Internos*, se argumenta que “el contribuyente debió acreditar las razones de orden económico, comercial o financiero que sirvieron de fundamento a la decisión de dividir y fusionar sociedades, respecto de las cuales sólo se vislumbra un efecto puramente tributario”, lo que también se constituye en una exigencia de la actual NGA, pero partiendo de la base de que la carga probatoria, en primer término, recae en el Servicio de Impuestos Internos en acreditar que los actos o negocios no han tenido un resultado jurídico o económico relevante. Por su parte, en *Sealed Air Chile Industrial Limitada con Servicio de Impuestos Internos*, concluye que “no se han dado los supuestos legales que lleven a sostener 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”. Este último argumento se presenta de manera frugal en comparación con el estándar del test de relevancia que exige actualmente la NGA.

10 Alexy, Robert, *El concepto y la validez del derecho* (Barcelona, Editorial Gedisa, 1997), p. 162.

11 Faúndez Ugalde, Antonio (2017), *Problemas de aplicación de las normas antielusión*, Revista de Estudios Tributarios, p. 110.

4. CONCLUSIÓN

El análisis de la jurisprudencia de los casos *Inbet S.A. con Servicio de Impuestos Internos* y *Sealed Air Chile Industrial Limitada con Servicio de Impuestos Internos*, permite sostener que, con anterioridad a la Ley N° 20.780 de 2014, el ordenamiento jurídico nacional reconocía o, al menos, establecía las bases sobre las cuales se podía declarar jurisdiccionalmente ciertas conductas como elusivas. Sin embargo, la necesidad de reforzar la observancia de los principios de legalidad e igualdad llevó al legislador a incorporar en el ordenamiento jurídico tributario, de manera expresa, una NGA, la que, si bien, se presenta como un avance relevante a la hora de asentar las bases y una mayor certeza jurídica en la materia, se desprenden ciertas limitaciones, tanto desde el punto de vista de las hipótesis de elusión que contempla, como de la carga probatoria que demanda para el ente fiscal. En efecto, las sentencias analizadas en este artículo presentan un sustento argumentativo en base a principios constitucionales que miran el bien común, cuyos fundamentos resultan precarios frente a las nuevas exigencias introducidas por la Ley N° 20.780, que van en la línea de acreditar, por parte del ente fiscalizador, de un estándar estructurado en un test de relevancia jurídico o económico.

5. BIBLIOGRAFÍA

1. Alexy, Robert (1997), *El concepto y la validez del derecho*, Editorial Gedisa, Barcelona.
2. Aste Mejías, Christian (2008), *Curso sobre Derecho y Código Tributario*, Tercera Edición Actualizada. Edit. Legal Publishing.
3. Faúndez Ugalde, Antonio (2013), *Reorganización Empresarial, Derecho Tributario y Tributación Interna*, LegalPublishing, Santiago.
4. Faúndez Ugalde, Antonio (2017), *Problemas de aplicación de las normas antielusión*, Revista de Estudios Tributarios, pp. 101-122.
5. Massone Parodi, Pedro (2013) *Principios del Derecho Tributario*. Tercera Edición Actualizada y Ampliada. Editorial Legal Publishing, Santiago.