

Análisis sobre el fallo tributario de Coca-Cola Embonor contra el Servicio de Impuestos Internos

EDUARDO IRRIBARRA SOBARZO

Abogado Tributarista

Diplomado en Planificación Tributaria

Magíster© en Tributación

FACULTAD DE ECONOMÍA Y NEGOCIOS DE LA UNIVERSIDAD DE CHILE

Socio del Instituto Chileno de Derecho Tributario.

Investigador en tributación y

profesor de Derecho Tributario.

Abogado Socio Estudio Iribarra & Cía.

RESUMEN: El presente artículo analiza la sentencia del juicio tributario entre Coca-Cola Embonor S.A. y el Servicio de Impuestos Internos, dada su importancia en haber alterado el entendimiento pacífico sobre normas tributarias fundamentales. En efecto, esta sentencia confirma diversas interpretaciones administrativas del Servicio de Impuestos Internos, aumentando la exigencia para la aceptación de gastos deducibles de la renta afecta al Impuesto de Primera Categoría; y revistiendo de caracteres de antijuridicidad a aquellas operaciones efectuadas en el marco de planificaciones tributarias, a pesar de la ausencia de normas expresas en Chile que sancionen estas operaciones.

Introducción

En materia tributaria, así como en cualquier área del derecho, las sentencias judiciales constituyen la interpretación concluyente de las normas jurídicas, y simplemente recuerdan el aforismo de que "*derecho es lo que aprueban los jueces*"¹, sin perjuicio de que personalmente crea que además tal juicio será derecho en la medida de que sea justo o por lo menos congruente con las normas jurídicas.

En Chile no existe un procedimiento que permita establecer con anticipación por un juez el sentido correcto de una norma, sin que se encuentre trabada una litis de por medio. Por otro lado, es conocida la impersonalidad, falta de proactividad y colaboración preventiva del Servicio de Impuestos Internos

¹ D' Ors, Álvaro, 1953, p. 12.

ante consultas de los contribuyentes, aun cuando los derechos de petición y de información se encuentren presentes en la Constitución². Recordemos que si bien existe la obligación del Servicio de responder consultas a particulares, dicha Superioridad ha venido colocando exigencias a esta obligación, como la de proporcionar antecedentes, o la de no referirse en términos abstractos, lo cual merma lógicamente el ejercicio de este derecho, frente al riesgo de ser eventualmente fiscalizado, haciendo casi inviable el ejercicio de este procedimiento tan necesario.

Es necesario tener presente como una premisa que las sentencias judiciales en Chile, además de no ser vinculantes sino para las partes del proceso –salvo contadas excepciones–, no necesariamente constituyen una correcta interpretación de la norma, sino simplemente una opinión particular de un tribunal que debe ser respetada por las partes cuya decisión les afecte. Es el efecto del contrato social. Y en este mismo sentido, siempre es posible modificar la interpretación judicial, dado que no sólo cambian con el tiempo las condiciones y necesidades sociales, sino además la forma como se formulan y defienden determinadas interpretaciones de las normas tributarias por los particulares litigantes ante los tribunales de justicia, generando por ende nuevos entendimientos.

Por otro lado, los avances y esclarecimientos de verdades en materia tributaria desde la academia o desde fuentes extranjeras, no siempre son recogidas tempranamente por los tribunales, ni menos por los tribunales superiores, lo cual retrasa la evolución interpretativa que, como vemos, depende determinantemente de las sentencias judiciales. Este desfase se produce no sólo por la propia complejidad de la tributación, sino también por la condenable ausencia de literatura y reflexión en Chile sobre muchas áreas académicas, donde se insiste en formar profesionales con buena memoria, pero sin capacidad de reflexión. Con todo, es necesario cuestionarse además si existe otra razón para este desfase, como sería la decisión consciente de algunos tribunales en no recoger defensas de particulares basadas en tesis que aun estando ciertas desde el punto de vista normativo, generan un riesgo de impactar significativamente las arcas fiscales, lo cual sucede respecto de determinadas planificaciones tributarias mal llamadas “agresivas”.

El fallo dictado con ocasión del litigio entre Coca-Cola Embonor y el Servicio de Impuestos Internos alteró significativamente el estado de cosas en materia tributaria, y que obligan a que reflexionemos sobre sus efectos. El primer gran problema que esta sentencia hace evidente es el criticable entendimiento de los tribunales tributarios y superiores sobre diversas normas tributarias, y que con ocasión del mismo, ha relativizado en una parte considerable la certeza

² Artículos 19 N° 14 y 8, Constitución Política de la República de Chile, 1980.

jurídica de los contribuyentes. Estas normas tributarias son las que regulan los gastos deducibles de la renta afecta al Impuesto de Primera Categoría, y el devengamiento de los resultados de las agencias de contribuyentes en el exterior. El segundo gran problema es la necesidad de enfatizar la falta de rigor de algunos jueces tributarios en la ejecución de la actividad jurisdiccional que les ha sido encomendada, principalmente en lo relativo al uso correcto de las normas de la sana crítica.

Para una mejor comprensión y localización de los temas a abordar, en el Primer Capítulo de este artículo haremos un breve relato sobre el juicio Embonor con Servicio de Impuestos Internos, sintetizando las alegaciones de ambas partes, los puntos de prueba determinados por el tribunal, y el resultado de fallo, con referencia a los resultados obtenidos en los tribunales superiores. En el Segundo Capítulo, analizaremos el nuevo entendimiento que el tribunal tributario y tribunales superiores extrajeron de las normas tributarias que tuvieron injerencia en este juicio. Finalmente, en el Tercer Capítulo haremos una síntesis del sistema de sana crítica y analizaremos el efectivo cumplimiento del mismo por el Tribunal Aduanero y Tributario.

Capítulo Primero.

El juicio Embonor con Servicio de Impuestos Internos

En el año 2011, el Servicio de Impuestos Internos resolvió rechazar determinados gastos generados por la agencia de un contribuyente en el exterior, y por ende, imposibilitar deducirlos a sus resultados en Chile, bajo el argumento fundamental de que dichos gastos no contribuyeron a generar rentas tributables.

Los gastos no acreditados a juicio del SII correspondían a intereses pagados por la agencia del contribuyente en el exterior, provenientes de financiamiento utilizado en la adquisición de una sociedad anónima en el exterior, la cual a su vez adquirió diversas sociedades operativas en Chile.

La cronología de los hechos, asentados por el tribunal tributario en su sentencia (Considerando cuarenta y cuatro) es resumidamente la siguiente:

1. En el año 1999 una sociedad chilena (reclamante) constituye en Islas Caimán una agencia, la cual obtiene recursos financieros mediante la emisión y colocación de bonos en el mercado bursátil norteamericano y a través de la contratación de diversos préstamos obtenidos de la Banca.
2. En el año 1999 se constituye una Filial en Islas Caimán, en la cual la reclamante tiene el control del capital. El capital enterado en la sociedad

Filial proviene íntegramente del financiamiento obtenido por la agencia mediante la emisión de bonos.

3. En 1999 la filial compra la totalidad de las acciones de una sociedad que es dueña de diversas plantas productivas ubicadas en Chile.
4. En el año 1999 la filial en islas Caimán vende a una filial en Chile de la reclamante, las acciones de la sociedad que es propietaria de las plantas productivas. El pago de la filial chilena a la filial en Islas Caimán, se produce mediante crédito directo entre la vendedora, en cuenta corriente mercantil.
5. En el año 2005 la filial chilena se divide en dos empresas. La nueva sociedad adquiere las plantas productivas y el pasivo en favor de la filial en Islas Caimán.
6. Con posterioridad a la división, la sociedad reclamante absorbe a la nueva sociedad producto de la división, y adquiere las plantas productivas y el pasivo en favor de la filial en Islas Caimán.
7. La reclamante, luego de absorber a la sociedad referida en el número anterior, además de ser propietaria de la filial en Islas Caimán, adquiere un pasivo en favor de esta última, y las plantas productivas o sociedades operativas.

El efecto más importante de la operación del reclamante es que el pago de los intereses que la agencia efectúa por el financiamiento para adquirir el control de la filial en Islas Caimán lo devenga a resultados en su renta chilena, generando un gasto y una pérdida significativa afecta al régimen general del impuesto de Primera Categoría. Además, dicha pérdida generó un PPUA millonario.

Por otro lado, al tener el reclamante un pasivo en favor de dicha filial, las remesas que aquella remesaba al exterior no tributan en Chile, además de constituir para la misma un gasto aceptado. A mayor abundamiento, y de acuerdo a la legislación de Islas Caimán, la filial en ese país no tributa por las distribuciones de dividendos de sus accionistas, por lo cual el pago de dicho pasivo nunca se afectó con tributación alguna en Chile ni en esas Islas.

En el fallo se citan los argumentos que el contribuyente ofreció en el reclamo tributario, y que fundamentalmente son:

1. De acuerdo al art. 41 B inciso segundo N° 1 de la Ley de la Renta³, los contribuyentes deben agregar directamente a la renta líquida imponible del impuesto de Primera Categoría determinado por las rentas del país, el resultado tributario (positivo o negativo) obtenido en el ejercicio en el exterior por la agencia o establecimiento permanente.
2. Que el resultado tributario negativo de la agencia se encuentra determinado principalmente por gastos que corresponden a intereses devengados con ocasión de la obtención de los recursos que fueron invertidos como aporte de capital en la filial, la cual adquirió las sociedades operativas.
3. Que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 31 inciso 3° N° 1 de la Ley de la Renta, los contribuyentes pueden deducir como gasto, en la medida que se relacionen con el giro del negocio, los intereses pagados o devengados sobre cantidades adeudadas, dentro del año a que se refiere el impuesto, que se relacionen con préstamos empleados directa o indirectamente en la adquisición, mantención y/o explotación de bienes que produzcan rentas gravadas con Impuesto de Primera Categoría.
4. Que de acuerdo a algunos pronunciamientos del mismo Servicio de Impuestos Internos (Oficios N° 5.077 de 28 de julio de 1978 y N° 3.424 de 26 de julio de 2006), a los cuales se acogió de buena fe, se ha podido dilucidar que el requisito de generar rentas gravadas en primera categoría que deben tener los bienes que el contribuyente adquiera para que los gastos asociados a dicha adquisición se acepten, es en términos potenciales, es decir, deben ser susceptibles de producir rentas, no existiendo obligación de que efectivamente se generen. En consecuencia, la adquisición de las acciones por la reclamante de las acciones de la filial en Islas Caimán cumple el requisito de que dichas acciones potencialmente produzcan rentas gravadas.
5. Que no resulta lógico efectuar distinción alguna entre una matriz y una agencia, por cuanto ambas son una misma cosa, toda vez que constituyen la misma persona jurídica. De lo anterior se desprende forzosamente que no puede existir una desvinculación entre los ingresos de una matriz y los gastos de una agencia.

En virtud de los argumentos anteriormente citados, el contribuyente concluye que el aporte de capital en una sociedad anónima extranjera es una inversión susceptible de generar rentas gravadas con Impuesto de Primera Categoría, y además se relaciona con su giro.

³ Decreto Ley N° 824 de 1974.

Por su parte, el Servicio contestó el reclamo, fundamentando el rechazo de las pérdidas en las siguientes razones:

- a) ***"Falta de acreditación de la pérdida de la agencia que incidió en el resultado tributario de la reclamante, dado que la documentación aportada por la reclamante durante el proceso de fiscalización no resulta ser clara ni completa, impidiendo que pueda acreditarse la pérdida de la Agencia reconocida por su Matriz. Asimismo, que no fue acompañada en la oportunidad legal correspondiente la documentación que el Servicio de Impuestos Internos requirió para que se justificaran fehacientemente los resultados negativos mencionados.***

- b) ***La ausencia de la debida y directa correlación entre los ingresos y gastos, dado que "la Agencia no ha obtenido rentas que puedan asociarse a los créditos e intereses derivados de los mismos, obteniendo sólo resultados negativos por más de 10 años incidiendo igualmente en los resultados tributarios de su Matriz".*** En este sentido, el SII expresó que "a partir de la obtención del financiamiento en el año 1999 hasta antes de la adquisición por parte de XXXXXX en el año 2005, no había posibilidad de recibir rentas susceptibles de ser gravadas con el Impuesto de Primera Categoría, razón por la cual no se da la relación inmediata y directa entre ingresos y gastos en los términos de la Ley sobre Impuesto a la Renta".

El Servicio de Impuestos Internos sostiene en la contestación que a partir de la citación efectuada al contribuyente no se registraron antecedentes sobre rentas obtenidas por la agencia a contar del uso del financiamiento por el cual se deducen como gastos los intereses que éste generó.

Asimismo, el SII aduce que a partir de los antecedentes aportados previa y posteriormente a la citación, se estimaron no acreditadas, justificadas ni respaldadas las partidas citadas, razón por la cual se dictó la Resolución N° 85 objeto del reclamo.

En la Resolución N° 85 se señaló, entre otros argumentos, que de la información aportada por el contribuyente no resultó suficiente ni permitió acreditar los gastos de intereses efectuados por la agencia, en los términos que exige el artículo 31 de la Ley de la Renta, por no contar con el debido respaldo documentario para evaluar la efectividad y cuantía de la operación eventualmente celebrada, y del mismo modo, los antecedentes expuestos y documentos aportados tampoco fueron suficientes para acreditar la pérdida de arrastre de su agencia en Islas Caimán utilizada como gasto por el contribuyente, que se fundarían en los intereses provenientes de las deudas cuya existencia no fue justificada

ni acreditada de modo alguno, ya que no se aportaron otras contabilizaciones además de aquella correspondiente a la emisión de Bonos USA serie 144 A para el año 1999, tales como cartolas, pagarés, cuadros o planillas que mostrasen la composición de los intereses devengados hasta el año comercial 2009.

Por su parte, el SII sostiene que tampoco fue acreditada la obtención de rentas por la agencia en Islas Caimán o por la matriz a partir de los financiamientos que se habrían contratado por la primera, y en Chile, bajo un proceso de reorganización empresarial efectuado sólo durante el año 2005, le habría permitido a la matriz adquirir las plantas operativas.

Finalmente, el SII argumentó que respecto de la alegación efectuada por el contribuyente en su escrito de reclamo sobre la aplicación del artículo 26 del Código Tributario en relación con la jurisprudencia administrativa que versa sobre la potencialidad de generar rentas gravadas en primera categoría existente en la adquisición de los derechos sociales, que de la respuesta dada a la Citación y los antecedentes acompañados no es posible desprender la aplicación de los criterios invocados por el reclamante, puesto que la justificación de las pérdidas cuestionadas tendría su origen en la adquisición de acciones de una sociedad anónima y no de derechos sociales de una sociedad de personas.

A la luz de la pretensión y defensa en el reclamo, el Tribunal Tributario estableció como puntos de prueba los siguientes:

- 1) Procedencia de deducir como gasto necesario para producir la renta líquida imponible del Impuesto de Primera Categoría del año tributario 2010, declarada por la reclamante XXXXXX, RUT N° XX.XXX.XXX-X, mediante formulario 22 folio N°100903990, la suma de \$ 965.410.100, por concepto de pago de intereses, efectuado por su Agencia en Islas Caimán, destinada a financiar el aporte de capital en la filial ubicada en Islas Caimán, denominada Embotelladora Arica Overseas y, asimismo, la suma de \$188.815.467.514, por concepto de pérdidas de arrastre, imputadas en el mismo formulario. Hechos, motivos y circunstancias.
- 2) Efectividad de que los montos dados en préstamo a la Agencia en el exterior, que han devengado la obligación de pago de intereses cuya procedencia como gasto se discute, fueron destinados a la adquisición directa o indirecta de activos que generan o son susceptibles de generar rentas gravadas con Impuesto a la Renta de Primera Categoría".
- 3) Constitución del Grupo Empresarial del cual XXXXXX, RUT N° XX.XXX.XXX-X, es la Empresa Matriz; y los estatutos y balances tributarios de cada una de las filiales y Agencias o Sucursales que intervienen en el

proceso de reorganización impugnado por el ente Fiscalizador, mediante la fiscalización terminado con la Resolución N° 85, de 9 de mayo de 2011, reclamada en autos, de los Años Tributarios 2000 a 2010.

- 4) Efectividad de haberse obtenido por parte de la Agencia Embotelladora Arica S.A. los dineros provenientes del financiamiento correspondiente a los contratos de crédito financieros e instrumentos de deuda, los cuales habrían dado origen a los intereses cuya deducción fue cuestionada a XXXXXX, RUT N° XX.XXX.XXX-X, en la Resolución Exenta N° 85 de fecha 9 de mayo de 2011.
- 5) Efectividad que los dineros obtenidos por la Agencia Embotelladora Arica S.A., a consecuencia de la emisión de Bonos 144-A de EE.UU., fueron destinados íntegramente como aporte de capital en la sociedad Filial Embotelladora Arica Oversears, efectividad que los dineros obtenidos del Crédito Sindicado fueron destinados a pagar la obligación contraída mediante la emisión de Bonos 144-A de EE.UU.; y, efectividad que los dineros obtenidos de los contratos de Crédito Bilaterales fueron destinados al pago del Crédito Sindicado.
- 6) Efectividad que los montos rebajados por XXXXXX, RUT N° XX.XXX.XXX-X, como gasto del ejercicio y pérdida de arrastre, determinando su resultado negativo de la Renta Líquida Imponible para el año tributarios 2010, corresponden a los intereses que se habrían efectivamente devengado producto del financiamiento otorgado a la Agencia Embotelladora Arica S.A., a través de la emisión de Bonos 144-A y de las obligaciones de crédito.

En la parte resolutive, el Tribunal Tributario no dio lugar al reclamo interpuesto por el contribuyente, con condenación en costas.

En contra del fallo emitido por el TTA, el contribuyente interpuso recurso de apelación ante la I. Corte de Apelaciones de Arica, el cual fue rechazado. Finalmente, el contribuyente recurrió de casación en el fondo ante la E. Corte Suprema, también sin éxito.

Sin perjuicio de que la decisión sobre el reclamo tributario de Embonor se mantuvo sin modificaciones en las instancias superiores, tanto la Corte de Apelaciones como la Corte Suprema expresaron con ocasión de los recursos presentados sus particulares interpretaciones respecto de algunos preceptos tributarios, y que ciertamente impactan el entendimiento vigente sobre los mismos.

Capítulo Segundo. Análisis sobre el entendimiento de los tribunales sobre normas tributarias

Antes de todo análisis, es necesario establecer como antecedente que los argumentos esgrimidos por el contribuyente en su reclamo tributario se fundamentan sobre normas concretas. En efecto, de acuerdo al artículo 41 inciso segundo N° 1 de la Ley de la Renta, le es permitido al contribuyente reconocer en Chile los resultados generados en sus agencias o establecimientos en el exterior, declarándose ello expresamente:

“Las empresas constituidas en Chile que declaren su renta efectiva según contabilidad, deberán aplicar las disposiciones de esta ley con las siguientes modificaciones:

(...)

En el caso que tengan agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior, el resultado de ganancias o pérdidas que obtengan se reconocerá en Chile sobre base percibida o devengada”.

Por otro lado, la imputación de gastos generados por la agencia en el exterior, podrán ser imputados como gastos en Chile, sin otras limitaciones que la correcta aplicación de las normas de la Ley de la Renta sobre la determinación de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría, con la sola excepción de la posibilidad de deducir la pérdida de ejercicios anteriores. De esta manera, y salvo la excepción sobre pérdidas de ejercicios anteriores, el contribuyente deberá deducir los gastos de la agencia de acuerdo a las normas generales del artículo 31 de la Ley de la Renta como si fuese cualquier gasto normal generado en Chile.

El fallo del Tribunal Tributario y Aduanero, si bien dio por acreditado el gasto consistente en los intereses pagados por la agencia en el exterior, la consideró como un gasto rechazado, al no haberse acreditado fehacientemente la relación entre ingresos y gastos, dado que el reclamante no generó con ocasión de dicho gasto renta alguna afecta al Impuesto de Primera Categoría. Además, estimó que lo anterior se justifica dado que de lo observado en los antecedentes del juicio, la operación efectuada por Embonor tuvo como única finalidad eludir impuestos, calificando dichos gastos de artificiales.

En efecto, vemos en el considerando vigésimo primero del fallo que de acuerdo a la documentación acompañada por el contribuyente se da cuenta de la efectiva existencia de la operación de colocación de bonos en el mercado

norteamericano y de los créditos bancarios posteriores, y que fueron destinados a refinanciar la deuda de los bonos. También dicha documentación da cuenta de la existencia de la filial y de la agencia en Islas Caimán; de la efectividad de la participación de la reclamante en el capital de la filial, a través de aportes de recursos obtenidos con la emisión de los bonos; y de la efectiva declaración de las pérdidas de arrastre que incluyen los intereses pagados por la agencia.

Por lo anterior, el Tribunal Tributario da por acreditado el gasto en sí mismo, sin perjuicio de que en seguida atiende al mérito del mismo de ser necesario para producir la renta, de acuerdo a lo exigido por el primer punto de prueba, esto es: la procedencia de deducir como gasto necesario para producir la renta líquida imponible del Impuesto de Primera Categoría. En este sentido, el fallo no lo considera como necesario, aduciendo que *“en toda la documentación escrutada, **no se encuentra algún antecedente que demuestre inequívocamente la relación entre ingresos y gastos** y una debida concatenación de sucesos jurídicos, que permita seguir una línea que llegue a concluir que la sociedad reclamante, XXXXXX, RUT N° XX.XXX.XXX-X, mantuvo una unidad irrestricta con las otras sociedades, que satisfaga los requerimientos de la Ley de Impuesto a la Renta, en los términos de considerar los intereses pagados a los bancos como gastos susceptibles de deducirse de su renta líquida imponible”*. Dicho de otro modo, por el hecho de que el financiamiento que generó el gasto por pago de intereses no contribuyó a generar rentas para el reclamante, dicho gasto no reúne el requisito de ser necesario a la luz del entendimiento del Tribunal respecto del artículo 31 de la Ley de la Renta.

Según se señala en el fallo, la *“mencionada agencia sólo ha tenido resultados negativos por más de diez años consecutivos y sucesivos, lo que por cierto afecta y remece los resultados impositivos de la casa matriz de la reclamante. En otras palabras, la actora no ha recibido rentas que se vinculen a los créditos e intereses de que se trata en estos autos y, sin embargo, pretende se le acepten como gastos los intereses pagados a terceros y que emanan de las operaciones a que alude en la reclamación”*.

Adicionalmente a la consideración de la falta de correlación entre el gasto e ingresos, el fallo argumenta que quien adquirió las sociedades operativas no fue la agencia, sino la filial en el exterior, la que es una persona jurídica distinta de la matriz y de la agencia, con domicilio y nacionalidad en el extranjero. En este sentido, el fallo señala que *“no estamos en presencia de la compra de las acciones de las sociedades operativas por parte de la misma Agencia de la reclamante, lo que la haría merecedora sin mayor cuestionamiento a deducir como gastos los intereses antes referidos”*.

En el considerando trigésimo del fallo el juez parece hacerse cargo –aunque ello no queda muy claro– de la tesis formulada por el contribuyente en orden

a que el requisito de generar rentas gravadas en primera categoría que deben tener los gastos en intereses, para ser aceptados, no se refiere estrictamente a la producción de las mismas, sino a "la potencialidad de producirlas". Al respecto, la sentencia declara: "y en caso alguno, si no se producen efectivamente rentas afectas a impuesto, es suficiente con que exista una teórica potencialidad de producir dichas rentas, como lo pretende y reitera la actora en sus escritos".

De acuerdo a los argumentos esgrimidos por el juez tributario para rechazar el gasto objeto del reclamo, es posible observar algunas situaciones que son interesantes de destacar.

1. Correlación entre ingreso y gasto

Sobre este punto, es interesante indagar el significado de la exigencia de correlación entre ingresos y gastos que utiliza el fallo para estimar como necesario un determinado gasto. Según nuestra apreciación, el fallo estableció una exigencia adicional a lo requerido por la norma para aceptar que un determinado gasto pueda ser imputado a la renta líquida del impuesto de Primera Categoría, y que podría sintetizarse en el siguiente postulado: **cuando un determinado gasto no contribuye a generar rentas, dicho gasto no es necesario para producir la renta.**

De la lectura del artículo 31 de la Ley de la Renta, no es posible hallar tal exigencia.

El inciso primero del artículo 31 de la Ley de la Renta señala en lo pertinente que los gastos deducibles son "todos los gastos necesarios para producirlas", agregando que "no se deducirán los gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa". Si miramos el significado de "necesario", según el Diccionario de la RAE, el cual lo define como "que es menester indispensablemente, o hace falta para un fin", podemos concluir que el requisito de que un gasto sea necesario para producir una renta no se relaciona con que dicho gasto garantice a todo evento una determinada renta, previsión que es también inestimable cuando se trata de negocios o emprendimientos. Por el contrario, el requisito de "necesario para producir la renta" dice relación con una concepción de que la búsqueda o estimación de una determinada renta necesita indispensablemente de un determinado desembolso o gasto, como sería el caso de que para poder tener mayores chances de rentas en relación con mis competidores, necesito agregar valor entregando en el domicilio del cliente determinado producto, y por lo mismo la adquisición de una camioneta sea necesaria para esa finalidad. Como se puede apreciar, si luego de haber realizado el desembolso para adquirir la camioneta no obtengo mayores ingresos, no por ello dicho gasto será recha-

zado. En consecuencia, la producción de renta de que habla la ley se refiere a una estimación objetiva de la renta que un bien adquirido puede generar, estimación que por cierto debe hacerse al momento de dicha adquisición, y no *ex post*, es decir, no esperando unos años para verificar si efectivamente dicho bien produjo rentas como condición para calificar como necesarios los gastos incurridos en su adquisición. Por lo tanto, es indudable que la ley acepta determinados gastos cuando potencialmente son capaces de generar rentas.

El inciso segundo del artículo 31 de la Ley de la Renta regula la situación de los gastos incurridos en el extranjero, en donde además de exigir los mismos requisitos del inciso primero, establece que ellos deben acreditarse con los correspondientes documentos emitidos en el exterior de conformidad a las disposiciones legales del país respectivo, siempre que conste en ellos, a lo menos, la individualización y domicilio del prestador del servicio o del vendedor de los bienes adquiridos, según corresponda, la naturaleza u objeto de la operación y la fecha y monto de la misma. Además, el contribuyente deberá presentar una traducción al castellano de tales documentos cuando así lo solicite el SII. En seguida, establece que si dichos documentos no existen, los gastos podrán ser aceptados por el Director Regional a su juicio, si ellos son razonables y necesarios. Para la aplicación de estos últimos dos criterios –los cuales impiden aplicar un criterio arbitrario– el Director Regional deberá atender a factores tales como la relación que exista entre ventas, servicio, gastos o los ingresos brutos y el desembolso de que se trate de igual o similar naturaleza, de contribuyentes que desarrollen en Chile la misma actividad o una semejante. En otras palabras, los gastos en el extranjero deben ser necesarios para generar potencialmente rentas, siempre que se acrediten mediante las exigencias formales que el mismo inciso segundo establece, y a falta de dichas exigencias, el Director, de acuerdo a un juicio objetivo, y previo un análisis de la relación entre ingresos y gastos o entre ingresos y desembolsos de contribuyentes que desarrollen en Chile alguna actividad similar, podrá –fundadamente– rechazar un gasto.

Señalamos que el rechazo debe ser fundado, dado que en materia de derecho administrativo, aquellas facultades que la ley otorga a algún jefe de servicio para resolver “a su juicio” o “a su juicio exclusivo” determinadas materias, lleva consigo la obligación de fundamentar su decisión dentro de la legalidad, so pena de incurrir en el vicio de nulidad del acto administrativo.

Por otro lado, y respecto del gasto de intereses, el inciso tercero N° 1 del artículo 31 de la Ley de la Renta, establece un criterio más amplio todavía para su aceptación, lo cual se desprende a contrario sensu de su redacción:

“Los intereses pagados o devengados sobre las cantidades adeudadas, dentro del año a que se refiere el impuesto. No se aceptará la deducción de intereses y reajustes pagados o adeudados, respecto de créditos o préstamos empleados

directa o indirectamente en la adquisición, mantención y/o explotación de bienes que no produzcan rentas gravadas en esta categoría”.

En este sentido, la ley está aceptando el gasto de intereses sobre préstamos que se utilizan para adquirir, mantener o explotar, **incluso indirectamente**, bienes que produzcan o sean capaces **potencialmente** de producir rentas gravadas con el Impuesto de Primera Categoría.

Como es posible advertir, respecto de los gastos por intereses reclamados en el juicio Embonor, es posible concordar con el contribuyente cuando señaló en su acción que los gastos se aceptan aun siendo potencialmente capaces de generar rentas. Por otro lado, y dado que el mismo tribunal dio por acreditado el gasto por intereses provenientes del endeudamiento de la agencia del reclamante en el exterior y la utilización del mismo en el capital de una filial, y en consecuencia, cumplidos los requisitos de acreditación documentaria del inciso segundo del artículo 31 de la LIR, es a todas luces inaplicable lo dispuesto en dicho inciso segundo en orden a que el Director Regional pueda rechazar los gastos a su juicio exclusivo, debiendo el juez haber tenido presente dicha circunstancia para reconocerlos como necesarios.

Respecto de la exigencia de relación entre ingresos y gastos establecida por el juez tributario, es falsa la afirmación de su considerando trigésimo noveno, en orden a que el artículo 41 B de la Ley de la Renta “exige acreditar la existencia de una correlación directa entre los ingresos generados por la agencia en el exterior y los gastos por intereses deducidos por la misma”. Dicha exigencia no consta en el artículo mencionado, y parece ser que el tribunal se remitió a la aplicación de los principios generales de la aceptación de gastos señalados en el artículo 31 del cuerpo legal citado; pero además yerra al exigir la correlación que preceptúa el inciso segundo del artículo 31 al caso de autos, en que dichos gastos se acreditaron fehacientemente, a la luz de lo que el mismo fallo declaró en sus considerandos vigésimo primero y vigésimo segundo.

Cabe destacar que sin perjuicio de lo referido anteriormente, la E. Corte Suprema confirmó el entendimiento del SII y del juez tributario respecto de la exigencia de correlación entre ingresos y gastos, en estos términos:

*“Que, finalmente y en cuanto a la transgresión del artículo 41 A letra B, N°1 de la Ley de Impuesto a la Renta, resulta necesario consignar que dicho capítulo propuesto adolece de problemas similares a los constatados precedentemente, al construirse sobre la base de hechos diversos de los establecidos, toda vez que se estableció por los jueces de la instancia que la Filial constituida en el extranjero emitió bonos y luego materializó la operación de capitalización mediante créditos, **siendo un hecho acreditado que la sociedad extranjera sólo ha tenido pérdidas, de manera que al no haberse demostrado***

la existencia de ingresos generados por la agencia que opera en el exterior, se dejó asentado que no es posible por ello que sean gastos necesarios para producir la renta” (Considerando duodécimo).

Por otro lado, y en relación con la apreciación del SII confirmada por el TTA de que quien adquirió las sociedades operativas no fue la reclamante, sino su filial, que es una persona jurídica distinta, tampoco concordamos con dicho entendimiento. En efecto, si miramos la finalidad del financiamiento obtenido por la agencia en Islas Caimán de la reclamante, apreciamos que efectivamente se utilizó indirectamente para adquirir las sociedades embotelladoras chilenas a través de la compra de sus acciones por la sociedad filial en la cual participó la reclamante con los recursos obtenidos en préstamo. Por otro lado, la participación de la reclamante en la sociedad filial que luego adquirió estas sociedades operativas, es en sí misma una adquisición de un bien capaz de generar rentas gravadas con impuesto de Primera Categoría, aun cuando en los hechos no se distribuyeron rentas; y en este sentido el fallo erró en estimar sólo como bien generador de renta las sociedades operativas, olvidando la aptitud de generarlas por parte de la filial. Además, dicha filial adquirió las sociedades operativas necesariamente con los recursos obtenidos por los aportes de capital realizados por la sociedad reclamante, lo que a lo menos debió haberse considerado por el tribunal. El mismo carácter de inversión susceptible de generar renta lo acentúa el artículo 41 B inciso segundo N° 4 de la Ley de la Renta, que señala que *“las inversiones efectuadas en el exterior en acciones, derechos sociales y en agencias o establecimientos permanentes, se considerarán como activos”*.

Lamentablemente, el entendimiento del fallo señalado en el párrafo anterior, fue confirmado también por la Corte de Apelaciones en estos términos:

“Cabe consignar al respecto que los pronunciamientos administrativos relativos a deducir como gasto necesario los intereses provenientes de créditos destinados directa o indirectamente en la adquisición de bienes susceptibles de generar rentas gravadas con el Impuesto de Primera Categoría, razonan sobre la base que quien esté deduciendo los intereses como gasto sea aquel contribuyente que adquiera los bienes susceptibles de generar rentas gravadas con el señalado impuesto, pero de los antecedentes allegados se desprende que quien adquirió los bienes fue una sociedad ajena a la recurrente, su filial Embotelladora Arica Overseas ubicada en Islas Caimán, quien adquirió el control de las empresas de embotellado” (considerando undécimo, párrafo cuarto).

Finalmente, y en relación con el principio relativo de los fallos, cabe destacar una reciente sentencia del Tribunal Tributario de Valdivia en el año 2013, la cual rechazó la tesis del SII en orden a exigir en los gastos deducibles una correlación con ingresos, por ser estos últimos hechos inciertos. Veamos:

“(...) para aceptar un gasto, se requiere que exista una necesaria correlación con determinados ingresos. Desde luego, dentro de los requisitos que el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta establece para considerar un gasto como necesario, no figura aquel que exija la existencia de ingresos o utilidades para que sea factible, desde el punto de vista tributario, su deducción. Es más, resulta propio de la lógica económica y empresarial, el que se incurra en gastos presentes para generar ingresos futuros, ingresos cuya existencia es en todo caso incierta, sin que nuestro ordenamiento tributario impida la rebaja de tales gastos. Lo que el legislador requiere es que los gastos se hayan materializado con el objeto de producir rentas, no que estas efectivamente se produzcan”.

2. Aplicación del artículo 26 del Código Tributario

Coca-Cola Embonor sostuvo también en el reclamo que se acogió de buena fe a la interpretación del SII⁴ en los Oficios N° 5077 de 1978 y N° 3424 de 2006, señalando que *“en materia de deducibilidad de gastos por intereses, mi representada se ha acogido de buena fe a los pronunciamientos que en dicho sentido ha emitido el propio Servicio, en los que se ratifica la posibilidad de deducirlos, en la medida que la inversión tenga la potencialidad de generar rentas gravadas con dicho impuesto, todo lo anterior de conformidad con lo dispuesto en el artículo 26 del Código Tributario”.*

El mencionado artículo 26 del Código Tributario⁵ establece:

“No procederá el cobro con efecto retroactivo cuando el contribuyente se haya ajustado de buena fe a una determinada interpretación de las leyes tributarias sustentada por la Dirección o por las Direcciones Regionales en circulares, dictámenes, informes u otros documentos oficiales destinados a impartir instrucciones a los funcionarios del Servicio o a ser conocidos de los contribuyentes en general o de uno o más de éstos en particular (...)”.

Al respecto, el Oficio del Servicio de Impuestos Internos N° 5077 de 1978, citado por Embonor, señala expresamente lo siguiente:

“En el caso de empresas dedicadas habitualmente a realizar enajenaciones de acciones de sociedades anónimas, los reajustes y diferencias de cambio motivados por préstamos o créditos destinados a su adquisición se cargan a la cuenta de resultado Corrección Monetaria, toda vez que en tal caso, las acciones constituyen bienes susceptibles de producir rentas gravadas en Primera Categoría”.

⁴ Servicio de Impuestos Internos.

⁵ Decreto Ley N° 830 de 1974.

Respecto de la adquisición de derechos sociales, el Servicio aplica en este Oficio el mismo entendimiento.

A su vez, el segundo Oficio citado por Embonor es el N° 3424 de 2006, el cual consulta la aplicación del criterio del Oficio N° 5077 de 1978 respecto de los intereses directamente relacionados con la inversión en una sociedad de responsabilidad limitada, entendimiento que es concedido por dicha Superioridad.

Como es posible apreciar, la amplitud de lo expresado por el Oficio N° 5077 de 1978 es tal que no deja dudas sobre la posibilidad de deducir como gastos los intereses de financiamientos destinados a la adquisición de acciones.

Frente a este argumento esgrimido por el contribuyente, llama la atención la respuesta realizada por el SII en la contestación del reclamo, en donde no se hace cargo de lo dispuesto en el Oficio N° 5077 de 1978 –que aplica plenamente al caso del reclamante–, haciendo referencia solamente del Oficio 3424 de 2006 –que se refiere a la adquisición de derechos sociales– en estos términos: ***“la potencialidad de generar rentas gravadas en primera categoría en casos de mediar financiamientos para adquirir derechos sociales, no se da en el caso de autos***, toda vez que la sociedad filial Arica Overseas sobre cuya adquisición se habrían destinados los flujos de los financiamientos ***es una sociedad de capital***, según se desprende del artículo número 6 del Registro N° 88700 de fecha 31 de marzo de 1999 acompañado al reclamo, por lo que no pudo derivar sino en las conclusiones plasmadas en el acto reclamado ***y no en la aplicación de los pronunciamientos citados por el contribuyente.*”**

A su vez, el fallo del TTA rechaza el argumento relativo a la aplicación del artículo 26 del Código Tributario presentado por el contribuyente, señalando en su considerando cuadragésimo noveno lo siguiente:

“se hace evidente que no es aplicable, en caso alguno, el artículo 26 del Código Tributario, ya que a juicio de este Tribunal, XXXXXX, RUT N° XX.XXX.XXX-X, no aplica la interpretación administrativa dentro de su contexto, sino se asila en ella, sólo para dar la apariencia de plausible a una operación de planificación tributaria destinada a eludir la carga tributaria, en una operación que, a todas luces, no puede ser vista como una “legítima razón de negocios”.

En relación con el entendimiento del TTA, dado que la aplicación del artículo 26 del Código Tributario exige que el contribuyente se haya acogido de buena fe a una determinada interpretación legal del SII, es necesario previamente definir el sentido y alcance de dicha buena fe. A nuestro juicio, esta buena fe, al contrario de lo que estima el fallo, no es una exigencia moral al contribuyente de fundar todos sus actos en una legítima razón de negocios, lo que no sucedería por ejemplo si su único móvil es obtener un ahorro tributario. Al

contrario, esta norma regula situaciones en que, partiendo de la premisa de que la ley no regula concretamente la situación particular del contribuyente, y que por ello fundamenta su actuación en una interpretación administrativa, **debe entenderse que se acoge de buena fe a dicha interpretación cuando ésta es razonablemente aplicable a su situación particular.**

A contrario sensu, acogerse de mala fe a una interpretación legal de un dictamen, sería cuando el contribuyente conoce que la misma no aplica a su situación particular, pero de algún modo fuerza su aplicación. Para establecer esta mala fe, primeramente el SII debe alegarla y probarla, y luego el juez debe ponderar objetivamente el razonamiento del contribuyente, en orden a verificar si efectivamente se forzó un argumento orientado a que dicha interpretación sea aplicable a su caso particular.

Por lo anterior, en ningún momento encontramos en este artículo 26 una exigencia para el contribuyente, llamémosle *moral*, de que su actuación deba fundarla necesaria y suficientemente en una legítima razón de negocios.

Analizando en detalle la consideración del fallo citado, el juez declara que el artículo 26 no le es aplicable a Embonor, dado que éste no aplica las interpretaciones administrativas "*dentro de su contexto*", entendimiento que es confirmado por la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Arica. Al respecto, cabe destacar que los oficios N° 5077 de 1978 y N° 3424 de 2006, citados por Embonor en el reclamo, son muy claros y directos en cuanto a la posibilidad de imputar como gastos los intereses pagados por financiamientos utilizados en la adquisición de acciones. La consulta que fundamenta dichos oficios se basa sobre un supuesto o contexto idéntico al de Embonor, y sin embargo los tribunales no lo consideran así.

Por otro lado, el juez declara además que el contribuyente se asila de mala fe a dichos oficios, dado que sus actos no poseen una legítima razón de negocios, entendimiento del cual nosotros discrepamos, de acuerdo a nuestro entendimiento sobre la buena fe del artículo 26, y por otro lado, ante la ausencia de norma que sancione las operaciones realizadas por el contribuyente cuando carecen de una legítima razón de negocios. De esta forma, es incorrecto no aplicar el artículo 26 del Código Tributario cuando un contribuyente se acoge a un dictamen razonablemente aplicable a su caso concreto, con la finalidad de obtener un ahorro impositivo.

Asimismo, el fallo del TTA señaló en su considerando cuadragésimo sexto que la deuda y pago de intereses "*carece jurídicamente de causa*", lo cual es una impropiedad jurídica garrafal. En efecto, y a pesar del lacónico desarrollo de la causa en nuestro Código Civil en sus artículos 1445 y 1467, hablar de la causa implica para algunos referirse, ora a la obligación correlativa de la otra parte

contratante; ora a la causa motivo o razón subjetiva que llevó a determinada persona a contratar. Entonces, si queremos declarar que una deuda originada por préstamo, lo cual constituye una obligación, carece de causa, es necesario señalar: o que el acreedor (prestamista) no tiene obligación producto de la celebración del contrato de mutuo; o bien que quien recibió en préstamo una suma celebró el contrato sin ningún motivo o causa. En consecuencia, y respecto del juicio en cuestión, aquellos financistas que dieron en préstamo sumas de dinero a Embonor, sí asumieron obligaciones, las cuales fueron principalmente la obligación de entregar aquél dinero; y por otro lado, ciertamente que Embonor tuvo como causa subjetiva para celebrar dichos préstamos la posibilidad de adquirir con los dineros recibidos acciones en la filial situada en Islas Caimán, e indirectamente las sociedades operativas en Chile.

Sin perjuicio de lo anterior, en el recurso de apelación interpuesto por el contribuyente ante la Corte de Apelaciones de Arica, en el cual el contribuyente insistió en haberse acogido de buena fe a los pronunciamientos emitidos por el Servicio de Impuestos Internos, simplemente declaró lo siguiente:

*“(...) conforme a lo dispuesto en el señalado precepto del Código Tributario (artículo 26) que nos ocupa, no procederá el cobro (de impuestos) con efecto retroactivo cuando el contribuyente se haya ajustado de buena fe a un procedimiento administrativo del Servicio de Impuestos Internos. No obstante, **en la especie, no nos encontramos frente a un cobro de impuesto con efecto retroactivo, sino que frente a un rechazo de gastos que no cumplen los requisitos legales para ser considerados como un gasto necesario para producir renta y consecuentemente no susceptibles de ser rebajados de la carga impositiva del contribuyente reclamante**”.*

Como es posible apreciar, la Corte de Apelaciones rechaza la aplicación del artículo 26 del Código Tributario al caso Embonor, bajo el argumento de que lo que la ley impide al Servicio en dicho artículo es sólo el cobro de un impuesto con efecto retroactivo, pero jamás la posibilidad de rechazar un gasto.

Al respecto, la Corte interpretó el sentido del artículo 26 del Código Tributario desde un punto de vista aislado en relación con las demás normas jurídicas, dado que fundó su entendimiento en los límites que el propio artículo 26 estableció en favor del contribuyente, que únicamente es el impedimento del SII de cobrar un impuesto con efecto retroactivo, no existiendo efectivamente bajo esa perspectiva traba alguna para el mismo de objetar gastos o cualquier partida que implique un menor pago de impuestos.

Ahora bien, y sin perjuicio de coincidir parcialmente con el entendimiento de la Corte en ese sentido, las normas jurídicas deben interpretarse también de forma sistemática, como un todo lógico. Y desde esta perspectiva, parece

ser que el sentido del beneficio del artículo 26 del Código Tributario es el de impedir al SII –solamente– cobrar un impuesto retroactivamente cuando el contribuyente se ha acogido de buena fe a un dictamen, ***siempre y cuando además el acto realizado por dicho contribuyente no se sustente sobre una norma legal que regule su situación particular***. No deja de ser lógico entender el mencionado artículo 26 como un remedio de certeza jurídica en favor del contribuyente, quien ante la ausencia de una norma jurídica que valide tributariamente su actuación particular, busque refugiarse en un dictamen, el cual deberá ser respetado por el SII, quedando impedido –aunque solamente– de cobrar impuestos con efecto retroactivo. Si el contribuyente recurrió a dicho dictamen ante la ausencia de una norma que sustente su actuación, el juez aplicará el artículo 26 verificando previamente si el contribuyente se acogió a la interpretación del SII de buena fe, aunque de acuerdo a la definición de buena fe señalada más arriba, y no de acuerdo a lo entendido por el fallo en comento. En consecuencia, en este juicio en particular, y dado que el contribuyente se asiló en diversas normas que regulaban su actuación, no aplica el artículo 26 en cuanto a exigirse la verificación de la buena fe del contribuyente para acogerse a los pronunciamientos del SII.

Además del escaso beneficio que representa para el contribuyente la norma del artículo 26, en orden a que sólo inhibe al SII de cobrar retroactivamente un impuesto, cabe señalar que dicho precepto nos parece poco claro respecto del sentido y alcance de la frase “cobrar retroactivamente”. ¿Significa aquel cobro de impuestos sobre hechos gravados pretéritos, determinados sin un litigio o controversia, o incluye también la situación del contribuyente que acogiéndose de buena fe a un pronunciamiento ante la ausencia de una norma que regule su caso concreto, es posteriormente fiscalizado por el SII, proceso en el cual le son rechazados ciertos gastos, y en consecuencia le es determinada una mayor renta y por ende un mayor impuesto a pagar?

Con todo, es necesario reflexionar sobre la conveniencia de modificar el artículo 26 del Código Tributario, en el sentido primero de eliminar el requisito de verificación de la buena fe, que gracias al incorrecto entendimiento de este fallo, adquirió ribetes de exigencia moral, lo cual se opone directamente con el ordenamiento jurídico. Además, sería interesante ampliar la inhibición del SII cuando el contribuyente se acoge a una interpretación administrativa del SII, no sólo a impedir cobrar impuestos retroactivamente, sino también a objetar cualquier deducción o acto, lo que contribuiría a materializar una mayor certeza jurídica. En este sentido, si bien los oficios no obligan a los contribuyentes, sí obligan al mismo Servicio en cuanto no se publiquen de acuerdo al artículo 15 del Código Tributario, sin perjuicio de que el juez tenga la última palabra sobre el sentido y alcance de una norma.

3. Legítima razón de negocios

Sin perjuicio de los dos temas anteriormente tratados que producto del fallo Embonor han impactado fuertemente la interpretación pacífica que se tenía sobre determinadas normas tributarias, es la exigencia de eficiencia económica en los actos de los contribuyentes, el hecho más curioso y extraño introducido en este fallo, y que a su vez genera más controversias.

Si buscáramos la razón determinante utilizada por el juez para rechazar el reclamo tributario de Embonor, la cual no ha sido fácil de desentrañar por causa de una falta de rigor en el método de desarrollo y análisis del juez en la redacción del fallo, es posible visualizar que dicha razón es el hecho de que tales gastos finalmente nunca generaron ingresos para el contribuyente que los dedujo. Este punto, según se expuso en el subcapítulo 1 de este artículo, merece todas las críticas, dado que basta que la adquisición de bienes sea potencialmente susceptible de generar rentas, lo cual se determina al momento de la adquisición, y no *ex post*. Con todo, este argumento también es fortalecido con un entendimiento de parte del juez sobre la norma tributaria que no tiene asidero, como es el revestir de ciertos caracteres de antijuridicidad a aquellos actos realizados sin una razón de negocios eficiente, como sería el eludir impuestos, impugnando y rechazando en consecuencia los gastos necesarios para realizarlos.

En este sentido, el juez de la causa, al analizar la situación de la sociedad matriz chilena que en el año 2005 absorbió su filial también chilena, propietaria de todas las sociedades operativas y de una cuenta por cobrar en favor de la filial extranjera que anteriormente le había vendido dichas sociedades operativas, comenta lo siguiente:

“¿qué sentido tiene que (la matriz) pague intereses por créditos para que un tercero las adquiera (su filial en el extranjero), antes de que ingresen a su patrimonio, en condiciones que puedo (sic) haberlas adquirido directamente? y ¿qué sentido tiene que pague intereses por créditos para que un tercero las adquiera, si para que ingresen a su patrimonio debe pagar un precio superior al que el tercero pagó por esas plantas? No puede este Tribunal concluir otra cosa que la deuda y el pago de los intereses carece jurídicamente de causa” (considerando cuadragésimo sexto).

En relación con estas declaraciones, el juez cuestiona la verdadera utilidad para el contribuyente de haber adquirido indirectamente las sociedades operativas, con anterioridad a su adquisición directa, dado que en la primera adquisición se produce un gasto por intereses a su juicio innecesario y artificial. Sin embargo, el juez no considera en el análisis que la conveniencia de optar por una alternativa en vez de otra, aun cuando implique incorporar un pasivo a su patrimonio y demorar tiempo en controlar las sociedades directamente, es una

decisión de la cual el contribuyente es soberano, libre y autónomo, y que no tiene obligación alguna de justificar. Por otro lado, si tal decisión de adquirir las sociedades primeramente de forma indirecta le significa un beneficio tributario, y es al final ese el motivo determinante para actuar, tampoco los gastos que se incurran en la ejecución de ese plan deben ser rechazados.

En efecto, los gastos para ser necesarios requieren el cumplimiento de determinadas exigencias particulares de cada partida, que en ningún caso llegan a tocar aspectos relativos a la eficiencia económica de las operaciones de los contribuyentes a nivel macro o a largo plazo, como lo consideró la sentencia de Embonor.

Finalmente, antes de desechar el reclamo con costas, el fallo concluye señalando lo siguiente:

*“Que, por de lo expuesto, este Tribunal ha llegado a la convicción que las operaciones descritas, efectuadas por XXXXXX, RUT N° XX.XXX.XXX-X, **no son una gestión eficiente para la compra de las plantas**, sino, por el contrario, han generando la duplicación del costo de los activos, que van a acarrear pérdidas tributarias en Chile de manera artificial, pero que disminuye o evita el pago de impuestos a la renta; a favor de la producción de utilidades, también artificial, en la Filial extranjera, ubicada en un territorio donde no existe la carga de los impuestos a la renta; por lo que, tratándose de costos artificiales, evidentemente no corresponden a aquellos necesarios para producir la renta.*

*Por lo concluido, se hace evidente que no es aplicable, en caso alguno, el artículo 26 del Código Tributario, ya que a juicio de este Tribunal, XXXXXX, RUT N° XX.XXX.XXX-X, **no aplica la interpretación administrativa dentro de su contexto**, sino se asila en ella sólo para dar la apariencia de plausible a una operación de planificación tributaria destinada a eludir la carga tributaria, en una operación que, a todas luces, no puede ser vista con una “legítima razón de negocios” (considerando cuadragésimo noveno).*

Como puede apreciarse, el juez negó lugar al reclamo porque estimó que fuera de que los gastos de intereses no generaron rentas, toda la operación ejecutada por el contribuyente fue ineficiente, dado que buscó únicamente reducir significativamente su carga tributaria, y más aún, recuperar PPUA.

Este entendimiento excede de lo dispuesto por las normas tributarias chilenas que no prohíbe la celebración de actos jurídicos cuando su único objeto es obtener un ahorro tributario. De acuerdo al artículo 19 N° 21 de la Constitución Política de la República, en Chile prima la libertad para realizar cualquier actividad económica, siempre que no sea contraria a la moral, orden público y buenas costumbres, respetando las normas que la regulan. Sobre la base de estos principios, es contrario a derecho exigir a los contribuyentes actuar de

acuerdo a una máxima de eficiencia, al punto de que quien se aleje de ella pueda ser víctima de impugnación judicial de sus actos y de los gastos utilizados para ejecutarlos. La ley es la ley, y no existe impedimento en realizar actos buscando un ahorro tributario, y aun habiendo dicha ley que sancione esta conducta, existe la posibilidad de invalidarla mediante el recurso de inaplicabilidad e inconstitucionalidad, por ser contraria a normas constitucionales.

Tampoco es aceptable rechazar un gasto cuando el mismo forma parte de una operación que no tiene una legítima razón de negocios, dado que nuestra legislación sólo exige fundar actos dentro de esa máxima tratándose de aportes totales o parciales de activos en procesos de reorganización empresarial de acuerdo a lo dispuesto en el inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario, lo cual no tiene aplicación a este juicio. Por lo demás, esta norma solamente autoriza al SII para que en dichos casos establezca un valor o precio corriente, no pudiendo en ningún caso rechazar gastos asociados a dicha reorganización, ni menos afectar la validez de los actos realizados.

El juez debió haber reconocido la finitud y falibilidad de la legislación tributaria, que no ahonda en las intenciones de los contribuyentes, que contiene exigencias puntuales para la aceptación de gastos plenamente aplicable a la situación de Embonor, y una regulación a nuestro juicio equivocada sobre el devengamiento de resultados de agencias en el exterior, que provoca situaciones como las de este caso, que aun siendo éticamente perverso el sistema utilizado por Embonor, que procuraba finalmente evitar cualquier tributación por sus resultados en Chile, todo ello en desmedro de todos los chilenos, son situaciones que la ley acepta.

En consecuencia, el fallo adoleció de rigor técnico para argumentar la impugnación de gastos, dado que según dispone actualmente la normativa tributaria, los mismos cumplían con los requisitos de necesidad según se ha comentado anteriormente. Si el juez hubiese querido rechazar los gastos sin confrontar la normativa expresa de la Ley de la Renta y del Código Tributario, pudiera haberlo hecho conociendo de una acción de fraude a la ley, abuso del derecho o bien un enriquecimiento ilícito, y, por qué no, un ilícito penal, pero siempre que el Servicio de Impuestos Internos lo haya señalado en tales términos, dado que el juez no puede *motu proprio* juzgar aquello que no se le ha pedido juzgar.

Capítulo Tercero. Verificación de las normas de la sana crítica en el fallo Embonor

Finalmente, y a la luz del estudio del fallo Embonor y de diversos otros, es necesario resaltar la necesidad de un mayor rigor en la actividad jurisdiccional

de algunos jueces tributarios, sobre todo en relación con la correcta aplicación del sistema de la sana crítica.

Aunque no sea propio de los jueces tributarios, sino en general de no pocos magistrados de diversos tribunales que utilizan este sistema de valoración de la prueba según la sana crítica, es muy recurrente el error de entender que la sana crítica implica una facultad no sólo de valorar la prueba en términos más amplios, sino también de ir más allá de los argumentos presentados por el demandante y demandado, para luego resolver asuntos que exceden de aquello pedido por los litigantes, sin percatarse que dicho comportamiento es un vicio procesal llamado *extra petita*, y que vicia de nulidad la sentencia.

Otro problema muy recurrente en estas situaciones es el incumplimiento de la exigencia del sistema de sana crítica de analizar y valorar individualmente cada una de las pruebas presentada por las partes, y señalar con detalle las razones lógicas, técnicas y de la experiencia que llevaron al juez a que tal prueba acredite o no un hecho. En efecto, muchas sentencias juzgadas de acuerdo a este sistema analizan someramente la prueba, o bien hacen una análisis genérico de la prueba en su conjunto y no en su unidad, o bien ciertos jueces declaran expresamente en el fallo que han realizado un análisis de la prueba según la sana crítica para luego sin más resolver, pero sin que conste en dicha sentencia el análisis pormenorizado de la prueba. Este error recurrente constituye también un vicio procesal de la sentencia, atacable por la vía del recurso de casación en la forma, por falta de fundamento. Cabe destacar que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 140 del Código Tributario, respecto de la sentencia definitiva en juicios tributarios, no procede el recurso de casación en la forma, debiendo corregirse cualquier vicio solamente en el Tribunal de Apelaciones.

La sana crítica la consagra el nuevo artículo 132 inciso catorce del Código Tributario que señala:

“La prueba será apreciada por el Juez Tributario y Aduanero de conformidad con las reglas de la sana crítica. Al apreciar las pruebas de esta manera, el tribunal deberá expresar en la sentencia las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas, técnicas o de experiencia en virtud de las cuales les asigna valor o las desestima. En general, tomará en especial consideración la multiplicidad, gravedad, precisión, concordancia y conexión de las pruebas o antecedentes del proceso que utilice, de manera que el examen conduzca lógicamente a la conclusión que convence al sentenciador”.

El método de valoración de la prueba de acuerdo a la sana crítica se diferencia del sistema de prueba legal o tasada, en que este último establece de antemano en la ley el valor de cada prueba y su jerarquía en relación con las demás.

Por su parte, el método de la sana crítica le concede una libertad al juez para apreciar la prueba y valorarla sin normas legales preestablecidas, sino sólo de acuerdo a los siguientes parámetros: razones jurídicas, de la lógica, de la ciencia, técnicas o de la experiencia. El procesalista uruguayo Couture define la sana crítica como aquella *“integrada por reglas del correcto entendimiento humano, contingentes y variables, con relación a la experiencia del tiempo y lugar, pero que son estables y permanentes en cuanto a los principios lógicos en que debe apoyarse la sentencia”*⁶.

*“Lo primero es que el sistema de la sana crítica solo se refiere a la “valoración de la prueba”, luego es claro que esa fórmula legal mantiene subsistentes, vigentes, en la respectiva materia, las demás normas sustantivas probatorias, denominadas reglas reguladoras de la prueba como las que señalan cuáles son los medios de prueba, las que establecen su admisibilidad, la forma de rendir la prueba o las que distribuyen el peso de ella. Disponiendo la ley que el juez apreciará la prueba en conciencia, debe este, sin embargo, respetar estas otras normas reguladoras que nada tienen que ver con su apreciación”*⁷.

De este modo, el juez se encuentra facultado para desestimar cualquier (o incluso toda) prueba o bien darle mayor valor a otras que según el sistema de prueba legal no tendría ninguna o escasa relevancia, pero sólo en la medida de que en la parte considerativa de su fallo el juez fundamente las razones que lo llevaron a actuar de ese modo, dado que la omisión de esta exigencia genera en el fallo un vicio de nulidad atacable por la vía del recurso de casación en el fondo ante la Corte Suprema, por infracción a las normas reguladoras de la prueba.

Como es posible apreciar, es la fundamentación de la valoración realizada por el juez de cada una de las pruebas el requisito imprescindible de un fallo acorde a derecho, puesto que es la única manera de conocer si su criterio respetó o se adecuó a las reglas de la lógica, ciencia y experiencia. *“Esto en materia de sana crítica se traduce en que la fundamentación permite determinar al tribunal superior cuándo en la valoración de los hechos se han infringido las máximas de la experiencia, los conocimientos científicamente afianzados y los principios de la lógica por parte del juez inferior”*. En el mismo sentido: *“La función endoprocesal de autocontrol implica que el juez de por sí, al saber que debe justificar al final su decisión, eliminará todo elemento arbitrario o irracional de su decisión, ya que sabe que después no podrá justificar estos al redactar la fundamentación de la sentencia”*⁸.

⁶ Couture (1979) p. 195.

⁷ González Castillo (2006), p. 97.

⁸ Maturana (2012), p. 354.

Me permito agregar entre paréntesis que la sana crítica es todavía un sistema probatorio carente de una definición unívoca, lo que ya es una dificultad en contra de la certeza jurídica. Y sobre todo respecto del criterio de la experiencia, existe un falso entendimiento en la doctrina e incluso en la jurisprudencia chilena, de que se trata de un criterio subjetivo; entendimiento que formula un autor muy citado en nuestro país respecto de estos temas: Friedrich Stein⁹. Por el contrario, cuando la ley exige utilizar la experiencia como uno de los parámetros de valoración de la prueba, lo hace en relación con las “máximas” de la experiencia, pero no como la experiencia propia del juez, lo cual es muy distinto, dado que jamás se exige la experiencia propia del juzgador. En efecto, si la sana crítica exige una valoración fundamentalmente lógica, abstracta, ello no se condice con la posibilidad de incluir criterios subjetivos como la valoración del juez de algún punto sobre la base de su experiencia personal. Por ello la experiencia debe ser un conocimiento general. Leible, jurista alemán, cita el ejemplo de que si luego de un incendio se verifica que el foco del mismo se encuentra cercano a una defectuosa instalación eléctrica, entonces la experiencia de vida habla a favor de que el incendio se ocasionó por un cortocircuito¹⁰.

Por todo lo anterior, la fundamentación de los fallos se convierte en una garantía del debido proceso, y debe cumplirse no solamente en términos genéricos, sino haciéndose cargo de cada prueba en particular. Este problema se vuelve un problema mayor dado el fenómeno de que respecto de juicios tributarios sea muy usual que los tribunales superiores tiendan a confirmar los fallos inferiores, de forma tal que aun existiendo recursos para revocar o anular fallos infundados, la posibilidad de revertirlos sea bastante dificultosa. Y este problema se acentúa más por el fenómeno consistente en que una buena parte de los jueces tributarios provienen del Servicio de Impuestos Internos, los cuales tienden naturalmente a aplicar una noción pro fisco de las normas tributarias.

En el fallo Embonor es posible sin duda verificar algunas de las situaciones que en este subcapítulo hemos criticado de algunos jueces que utilizan el sistema de la sana crítica.

En este fallo verificamos primeramente un escaso análisis pormenorizado de la prueba rendida en los considerandos cuarto al duodécimo, en el sentido de que no se analiza en detalle cada prueba en particular, ni tampoco señalándose en seguida si ellas dan o no fe de los hechos controvertidos, además del porqué de dichos o conclusiones basados en razones jurídicas, lógicas, científicas, técnicas o de la experiencia. En efecto, apreciamos que al final de dichos considerandos, cada uno de los cuales contiene una lista de diversos documentos, el juez se refiere a estos en forma conjunta y no individual, simplemente declarando

⁹ Stein (1988), p. 27.

¹⁰ Leible, Stefan (1999), p. 251.

que “dan cuenta” de determinados hechos. Finalmente, en los considerandos vigésimo primero al vigésimo tercero el juez declara que toda la documentación acompañada en su conjunto “da cuenta” de determinadas circunstancias, pero tampoco justificando las razones de dicha valoración.

Por otro lado, el mismo juez en el segundo párrafo del considerando vigésimo cuarto, declara:

“este sentenciador ha hecho un estudio racional y pormenorizado de lo que estos instrumentos dan cuenta y donde se advierte claramente que en ninguno se demuestra la exigencia imperiosa prescrita en la Ley de Impuesto a la Renta, en orden a deducir de la renta bruta los gastos estrictamente necesarios para producirla”.

En relación con esta declaración, no consta en el fallo aquella parte en donde se hace un estudio racional y pormenorizado de los instrumentos. Reiteramos que es imperativo que el juez razone, analice y valore cada prueba, expresándose y constando ello en la misma sentencia. La misma crítica es posible realizarla respecto de la siguiente declaración:

“Que, efectivamente este tribunal después de haber ponderado y valorado debidamente todos los medios probatorios acompañados por la reclamante y, confrontados con las exigencias de la normativa de la ley de renta y haber revisado el material probatorio reiteradamente”.

Lamentablemente la I. Corte de Apelaciones entiende que las declaraciones citadas arriba son suficientes para cumplir con la exigencia de un análisis pormenorizado de cada prueba y de fundamentación exigido por la sana crítica.

Por su parte, y sin perjuicio de que el fundamento basal del juez para desestimar el reclamo fue no la falta de acreditación de los gastos, sino la falta de acreditación de ingresos generados por tales gastos, que a juicio del mismo es un requisito necesario de aceptación de dichas deducciones, llama la atención que el juez haya volcado su atención para reforzar su fundamento basal con consideraciones ajenas incluso a las referidas por el mismo Servicio de Impuestos Internos en su Resolución reclamada, que es la eficiencia de la operación utilizada por Embonor para adquirir las sociedades operativas en Chile mediante una primera adquisición indirecta. Sobre esta consideración, el tribunal entregó interpretaciones y valoraciones sobre la elusión como un hecho antijurídico, atribuyendo la actitud del contribuyente que actuaba de esa manera como una actitud de mala fe, lo cual ciertamente excede de las declaraciones solicitadas por las partes litigantes, además de ir en contra de la normativa tributaria chilena.

A mayor abundamiento, en la sentencia del recurso de apelación interpuesto por Embonor, la I. Corte de Apelaciones se sumó a la condena de aquellos actos realizados con un único objeto de obtener ahorro tributario, señalando lo siguiente:

“De este modo, la reorganización empresarial que realizó la reclamante no obedece a una legítima razón de negocios que la justifique, es decir, aquello que la jurisprudencia anglosajona denomina “business purpose test”, esto es, la planificación es aceptable en la medida que tenga un propósito comercial o económico diferente que el solo objetivo de evitar un impuesto y, en consecuencia, lo actuado ha sido derechamente con el objeto de evitar el pago de impuestos, configurándose en los hechos una duplicidad de costos que la misma ha volcado en su declaración de impuestos, siendo, por ende, correcto el rechazo efectuado por el Servicio de Impuestos Internos y, por ello, correcta la Resolución 85/2011 cuya impugnación se ha pretendido mediante el presente litigio”.

Conclusiones

De acuerdo a lo analizado en este artículo, es posible visualizar el impacto que ha significado el fallo Embonor en el entendimiento sobre diversas normas tributarias, sobre todo por la confirmación de tales criterios por los tribunales superiores que conocieron de los recursos presentados por el contribuyente reclamante.

En primer lugar, acentuamos la necesidad de tener presente el efecto relativo de las sentencias preceptuado en el artículo 3° inciso segundo del Código Civil, esto es, que sólo tienen fuerza obligatoria en las causas en que se pronuncian, lo cual no debe quitarnos la fe de que en un futuro los tribunales puedan modificar sus criterios.

Por otro lado, no podemos desconsiderar tampoco que en general el nivel de conocimiento de los tribunales superiores en materia tributaria no está todavía a la altura de las exigencias, lo cual implica ciertamente una barrera para la obtención de justicia de parte de los contribuyentes, y debe ser resuelto a la brevedad, comenzando con la implementación de salas especializadas en materias tributarias en Cortes de Apelaciones, exigencia que está en la ley, pero que aún no se cumple.

Por último, y sin que este artículo haya versado sobre el análisis de la estrategia de la defensa de Coca-Cola Embonor en este juicio, tanto en primera como en las instancias superiores, es necesario también resaltar que este aspecto del análisis jurisprudencial es importantísimo para saber si efectivamente los tribunales han recibido del demandante los argumentos idóneos, oportunos,

fundamentados y claros, y en definitiva si el malogrado resultado de tales sentencias se debe en parte a tales defectos, más que a una falta de conocimiento de las normas impositivas por parte de los sentenciadores.

En relación con la exigencia de correlación entre ingresos y gastos que los tribunales determinaron como un requisito para aceptación de gastos, será necesario defender con ahínco desde la academia y doctrina el entendimiento incorrecto de la norma tributaria por parte de los tribunales. Que exista la posibilidad de que un juez verifique ex post que un determinado gasto no generó rentas, o peor, decretarlo así al momento del desembolso, y por tal motivo ordenar su rechazo, además de ir en contra de la propia naturaleza incierta de los negocios, es una grave contingencia que puede inhibir determinados emprendimientos de los contribuyentes, y que tenderá a impedir la creación de negocios innovadores o más osados.

También este fallo nos ha generado críticas respecto del no reconocimiento como gastos necesarios de todos aquellos desembolsos que se destinen a la adquisición de acciones, sin perjuicio de que la normativa tributaria no deja dudas de su procedencia, así también los Oficios del SII citados por Embonor que expresamente lo permiten. A nuestro juicio, el tribunal enfocó demasiado la atención en las sociedades operativas chilenas como los únicos bienes susceptibles de producir rentas, pero no consideró que la adquisición de acciones por parte de la reclamante, en la sociedad anónima extranjera propietaria de dichas sociedades operativas, es claramente un activo susceptible de generar rentas por sí mismo.

Por otro lado, creemos que el asunto más delicado que surgió con este fallo es la condena de actos cuya causa determinante es el ahorro tributario mediante la elusión de impuestos, sin que exista norma alguna que condene esta situación, confundiéndolos casi con evasión, e impugnando los gastos que dicha operación genere. En este sentido, la crítica del TTA de aquellos actos denominados por el mismo como "ineficientes" es una consideración que escapa de la competencia de los tribunales de justicia, dado que los contribuyentes son libres de tomar sus propias decisiones económicas, sean estas buenas o malas, debiendo limitarse tanto el SII como los jueces a juzgar el alcance tributario de tales decisiones, pero no su oportunidad y mérito económico, ni menos su "causa motivo". Por su parte, la exigencia de una legítima razón de negocios para los actos de los contribuyentes solamente se encuentra en el caso de aportes parciales o totales de activos en proceso de reorganización, supuesto no aplicable en este caso, quedando en el resto de las hipótesis la mayor libertad en cuando a las razones para realizar determinados actos y contratos.

Si existe una voluntad judicial y del Fisco de condenar la elusión tributaria por amenazar la estabilidad del erario nacional, es necesario que dicha condena se sitúe en una ley enmarcada siempre dentro de normas constitucionales, o bien

que el Servicio de Impuestos Internos se atreva a fundamentar una impugnación de actos basada en el abuso de derecho, simulación, enriquecimiento ilícito, fraude a la ley, entre otras acciones, las cuales tienen sus propios requisitos y exigencias. Inclusive, es posible invocar la misma nulidad por objeto ilícito del Código Civil respecto de actos contrarios a la moral, orden público o buenas costumbres, o también el poco conocido artículo 11 del Código Civil, que recoge el principio "*dura lex, sed lex*", la cual permite declarar nulos los actos que la ley declara como tales con el fin de precaver un fraude, aunque dichos actos en sí no se sancionen con nulidad.

Como es posible apreciar, mediante estas herramientas que posee nuestro ordenamiento jurídico, y sin perjuicio de instar a un análisis sobre modificaciones legales que apunten a proveer mejores herramientas a los particulares para demandar la ineficacia de actos denominados como fraudulentos, no se fuerza ni desvirtúa la norma tributaria en pos de obtener una sanción a contribuyentes que realicen actos que atentan normas y principios civiles o constitucionales, pero no de naturaleza tributaria.

Bibliografía citada

D'ORS, Álvaro, (1953), *Principios para una Teoría Realista del Derecho*, Madrid, Instituto Nacional de Estudios Jurídicos.

COUTURE, Eduardo (1979), *Estudios de Derecho Procesal Civil*, Buenos Aires, Ediciones Depalma t. II.

MATURANA, Cristian, Universidad de Chile, *Los plazos, actuaciones judiciales, notificaciones, resoluciones judiciales y el juicio ordinario conteniendo la teoría general de la prueba*, Apuntes de Derecho Procesal Universidad de Chile, 2012.

STEIN, Friedrich, *El conocimiento privado del juez*, (1999), Bogotá, Colombia, Editorial Temis.

LEIBLE, Stefan, *Proceso Civil Alemán*, trad. de la Konrad Adenauer Stiftung; Medellín, Colombia, Biblioteca Jurídica Diké, 1999.

GONZALEZ, Joel. *La fundamentación de las sentencias y la sana crítica*, Rev. chil. derecho [online]. 2006, vol.33, n.1, pp. 93-107. ISSN 0718-3437.

Normas citadas

Constitución Política de la República de 1980

Código Civil.

Decreto Ley N° 824 de 1974. Ley de la Renta.

Decreto Ley N° 830 de 1974. Código Tributario.