

Santiago, nueve de mayo de dos mil diecinueve.

Vistos:

En estos autos Rol 18.222-2017 de esta Corte Suprema, referidos a un procedimiento de reclamación iniciado por Sociedad Concesionaria Costanera Norte S.A., se dictó sentencia de primer grado con fecha treinta de marzo de dos mil dieciséis, que rola a fojas 183 y siguientes, en virtud de la cual se rechazó, sin costas, el reclamo deducido en contra de las Liquidaciones N° 208/2011, de 30 de agosto de 2011; y, N° 221/2012, de 24 de agosto de 2012, emitida por la Dirección de Grandes Contribuyentes del Servicio de Impuestos Internos.

Apelada esta decisión por la contribuyente, fue confirmada por la Corte de Apelaciones de Santiago, por sentencia de veintidós de febrero de dos mil diecisiete, según se lee a fojas 249 y siguiente.

A fojas 251, el abogado don Rony Acosta Yáñez, en representación de Sociedad Concesionaria Costanera Norte S.A., dedujo recurso de casación en el fondo respecto de la sentencia de segundo grado, que fue ordenado traer en relación a fojas 295.

Considerando:

Primero: Que en el recurso se denuncian, como primer grupo de normas infringidas, los artículos 59 y 200 del Código Tributario, lo que en concepto del recurrente se ha constituido en un error de derecho, al haberse rechazado la excepción de prescripción. Argumenta que no resulta controvertido que el *goodwill* tributario provenga de la adquisición del 100% de las acciones de la antigua Costanera Norte, que se produjo durante el año comercial 2006 y que fue informado en el año tributario 2007, razón por la cual el plazo de 3 años para objetar tal declaración, venció el 1 de mayo de 2010.



Agrega que la citación N° 45, de 29 de abril de 2011, verificada respecto de la declaración anual de renta correspondiente al año tributario 2008 no tiene la entidad suficiente para lograr objetar una declaración del año tributario 2007, por lo que, obrar en dicho sentido, importa una infracción al artículo 59 del Código Tributario.

Argumenta que tras el cuestionamiento de la cuota de amortización del *goodwill* correspondiente al año tributario 2008 se pretende indirectamente fiscalizar el año comercial 2006, año tributario 2007, fuera del plazo legal. Agrega que, conforme lo establece la Circular 73/2001, el Servicio de Impuestos Internos se encontraba obligado para, de oficio, declarar la prescripción y, al no hacerlo, ha efectuado una falsa aplicación del artículo 200 del Código Tributario.

Como segundo de grupo de normas que denuncia como vulneradas, refiere los artículos 1 N° 9 y 41 N° 1 Ley de Impuesto a la Renta, error de derecho que se habría cometido en la determinación del capital propio tributario de la sociedad absorbida en cuanto a la procedencia de la rebaja de los gastos de organización y puesta en marcha. Explica que la sociedad absorbida mantenía un capital propio tributario ascendente a \$18.067.97.511, el cual requería ser ajustado pues, entre ellos, se encontraban los gastos de organización y puesta en marcha de la empresa, que ascendían a la suma de \$28.969.468.017. Dichos gastos no podían ser traspasados a la sociedad adquirente, por constituir un gasto que debía ser amortizado en la empresa que los generó, hasta en 6 períodos, conforme lo dispone el artículo 31 N° 9 Ley de Impuesto a la Renta. Al disolverse la sociedad en que se generaron dichos gastos, deben llevarse al capital propio tributario y por ende resulta una pérdida de \$10.902.370.506.

De este modo, en concepto del recurrente, no resulta efectivo que la reclamante haya adquirido por medio de la fusión pérdidas que no generó.



Sostiene que lo que efectivamente ocurrió es que a consecuencia del *goodwill* la contribuyente las incorpora indirectamente en un patrimonio negativo –derivado de la sociedad absorbida- y, por ende, su parte la amortiza, no solicitando devolución de impuestos y limitándose solo a registrar la pérdida, de acuerdo a lo establecido en el artículo 15 de la Ley de Impuesto a la Renta y a la luz del artículo 41 N° 1 de la misma ley, en lo referido al capital propio.

Como tercer yerro, denuncia la infracción al principio de la buena fe consagrado en los artículos 706 y 707 del Código Civil en relación al artículo 26 del Código Tributario y 52 de la Ley 19.880. Explica que la buena fe, en todo principio que informa el derecho, se encuentra recepcionado, en lo que interesa al recurso, en el artículo 26 del Código Tributario, señalando que en la sentencia impugnada, la Corte de Apelaciones omitió todo razonamiento al respecto. Sostiene que, la buena fe, en el caso de autos, viene dado porque su parte aplicó la interpretación dada por lo oficios del Servicio de Impuestos Internos en la cual se establecía que la determinación del goodwill tributario debía considerar tanto los activos como los pasivos de la sociedad absorbente, sin que ninguna de las instrucciones limitase tal situación unicamente a los casos en que el patrimonio tributario resultase positivo.

Segundo: Que la sentencia de primer grado, fijó la controversia —en lo pertinente al presente arbitrio— en determinar si correspondía el criterio utilizado por el contribuyente al momento de su declaración, estableciendo que, para que opere la interpretación basada en la buena fe, consagrada en el artículo 26 del Código Tributario, deben concurrir tres elementos: a) que el contribuyente conozca una determinada interpretación de la leyes sustentada por la Dirección Nacional o las Direcciones Regionales del Servicio de Impuestos Internos; b) que al tiempo de producirse el hecho de significación tributaria, el contribuyente tenga



convencimiento de que tal es la interpretación administrativa vigente, es decir, que no tenga antecedentes para concluir que la Dirección haya variado su criterio interpretativo; y, c) que el contribuyente ajuste su conducta tributaria a la interpretación administrativa, dejando asentado que no concurren en el caso de autos dichos requisitos, pues la interpretación contenida en los oficios que refiere establece que se determina que los efectos de un *goodwill* tributario apuntan al valor efectivamente pagado por la adquisición de las acciones, limitándose el Servicio de Impuestos Internos, en el oficio N° 864/2008, al precisar que la transferencia de la pérdida tributaria a la sociedad absorbente no se ajusta a la normativa tributaria en cuanto dichos detrimentos patrimoniales tienen el carácter de beneficios tributarios especialísimos, debiendo ser utilizado por las sociedades que las generen y no por entes jurídicos distintos, lo que guarda armonía con los oficios anteriores. En ese orden de ideas, no existiendo un criterio asentado antes de dicho oficio, respecto del patrimonio tributario negativo de la sociedad absorbida, no existió cambio de criterio que pueda ampararse en el artículo 26 del Código Tributario.

Tercero: Que la sentencia de segundo grado que por esta vía se impugna, al pronunciarse sobre la prescripción impetrada por la contribuyente en su apelación, estableció que bastaba para desestimar la alegación opuesta por la reclamante en segundo grado con señalar que la Citación N° 45 de 29 de abril de 2011, notificada por cédula con igual fecha, aspecto que ha sido reconocido por la propia reclamante y que fue respondida el 1° de julio de igual año, luego de obtenerse una ampliación del plazo para contestarla, lo que le fue concedido por un mes, por resolución de 25 de mayo de 2011, antecedentes todos que permiten concluir que en el caso propuesto operó una prórroga del plazo de prescripción con que contaba la autoridad para realizar su actividad fiscalizadora, en los términos



contemplados en el inciso tercero del artículo 63 en relación al artículo 200, ambos del Código Tributario, ya que se trataba de la declaración de impuestos para el año tributario 2008, ejercicio comercial 2007, lo genera la plena validez de la resolución N° 208 de 30 de agosto de 2011.

En cuanto al fondo de la reclamación, concluye que los antecedentes analizados no hacen sino reafirmar lo decidido por el tribunal *a quo*, en particular con cada uno de los motivos que tuvo en consideración para desestimar los reclamos deducidos por la Sociedad Concesionaria Costanera Norte S.A., respecto de las Resoluciones Exentas N° 208/2011 de 30 de agosto de 2011 y la N° 221/2012 de 24 de agosto de 2012, emitidas por la Dirección de Grandes Contribuyentes del Servicio de Impuestos Internos.

Cuarto: Que, en lo que respecta al primer capítulo de normas denunciadas como infringidas por parte del recurrente, referidas a la prescripción de la acción fiscalizadora, resulta importante tener presente que dicho conflicto jurídico ha sido planteado, debatido y decidido en reiteradas ocasiones por esta Corte, asentándose una doctrina clara. En ese sentido, se ha sostenido que, tratándose de la determinación de un impuesto actual en que el contribuyente invoca un gasto, haciendo valer gastos o pérdidas de arrastre provenientes de ejercicios anteriores al amparo del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, no procede que el Servicio de Impuestos Internos, al exigir que se acrediten fehacientemente tales gastos o pérdidas, ejerza sus facultades fiscalizadoras para revisar impuestos prescritos, sino que solo puede controlar que los gastos que se hacen valer respecto de la determinación de un impuesto actual se encuentren justificados.

Se ha afirmado, además, por esta Corte, que lo anterior resulta de toda lógica, pues mientras los aludidos gastos o pérdidas no se imputen a utilidades de



un ejercicio determinado, el Servicio de Impuestos Internos podrá revisarlas, desde que las mismas se generaron, sin que se le pueda oponer prescripción alguna, toda vez que no resultaría posible estimar que el contribuyente pueda determinar su propio plazo de prescripción de revisión de su declaración de impuesto a la renta, por la vía de postergar la imputación de los gastos o pérdidas a las utilidades de un ejercicio futuro, al estimarse que ello estaría en pugna con una efectiva fiscalización de la tributación de los contribuyentes.

En esas condiciones, queda claro que la jurisprudencia asentada de esta Corte en materia de gastos o pérdidas de arrastre permite la revisión de operaciones que exceden el período de prescripción siempre que incidan en tributos actuales, por lo que no resulta procedente rever el conflicto jurídico, sobradamente resuelto, motivo por el recurso de casación sustancial no podrá prosperar en dicho acápite.

Quinto: Que, en lo que respecta al segundo capítulo contenido en el recurso en análisis, y que guarda relación con la forma en que la reclamante incorporó en el *goodwill* la determinación del capital propio tributario negativo de la sociedad absorbida, cabe señalar que la obligación de la sociedad o sociedades que desaparecen producto de la fusión, de presentar un balance y determinar los impuestos a pagar al tiempo de materializar dicho proceso de reorganización, implica que ese es el último momento en que la pérdida tributaria podrá ser considerada en la determinación de la renta líquida imponible de dichas sociedades que desaparecen, para los efectos de determinar los impuestos a pagar, no existiendo la posibilidad de que el saldo negativo pueda ser incorporado en la determinación de la renta líquida imponible de las sociedades que subsisten o que se crean, atendido a que la ley tributaria no contempló dicho mecanismo. Es por lo anterior que los efectos patrimoniales que se pretendan otorgar a las



pérdidas tributarias en un proceso de fusión de sociedades, se encuentran ajenos a la intención del legislador tributario. (Faúndez, Antonio. Pérdida tributaria y sus efectos en los procesos de reorganización empresarial, en Revista de Estudios Tributarios N° 9, Universidad de Chile, 2014, p. 137).

Por lo anterior, y no habiéndose generado la pérdida tributaria en la reclamante, resultaba del todo improcedente la incorporación del capital propio negativo de la sociedad absorbida al *goodwill* resultante de la operación de fusión por absorción y, así, su amortización en los años tributarios 2008 y 2009 debió ser recalculada por el Servicio de Impuestos Internos en las liquidaciones impugnadas, de manera tal que el yerro denunciado sobre este punto no concurre, razón por la cual el arbitrio será rechazado en este capítulo.

Sexto: Que, en lo que guarda relación con el último de los aspectos contenidos en el recurso de casación sustantivo, en primer lugar cabe señalar que la sentencia impugnada, al reproducir el fallo de primer grado, hizo suyos los razonamientos en cuanto a que no concurrían en la especie los requisitos para que la contribuyente se asilara en una supuesta interpretación de buena fe sobre la materia, al no existir un criterio diverso con anterioridad al Oficio N° 864 de 2008.

Ahora bien, al no haberse demostrado por la contribuyente una interpretación por parte del Servicio de Impuestos Internos armónica con su pretensión, su arbitrio se ha construido sobre la base de sostener un hecho distinto al establecido en la sentencia, cual es, el afirmar que existió un cambio de criterio en la dictación del referido oficio.

En tal sentido, no debe olvidarse que el recurso de casación en el fondo tiene por objeto velar por la correcta interpretación y aplicación de las normas llamadas a dirimir la controversia, con el objeto de que este tribunal pueda cumplir con la



función uniformadora del derecho asignada por la ley. De la misma manera, es necesario también tener en cuenta que esta Corte ya ha señalado reiteradamente que, al no constituir esta sede instancia, la revisión de los hechos asentados en el juicio y que determinan la aplicación de las normas sustantivas dirigidas a dirimir lo debatido no es posible, salvo que se denuncie que al resolver la controversia los jueces del fondo se han apartado del *onus probandi* legal, han admitido medios de prueba excluidos por la ley o han desconocido los que ella autoriza, o que se ha alterado el valor probatorio fijado por la ley a las probanzas aportadas al proceso.

Séptimo: Que, a la luz de lo expuesto, resulta imprescindible dejar establecido que para que prospere un recurso en que se postulan hechos diversos a los de la controversia, se debe denunciar y demostrar la efectiva infracción de las leyes reguladoras de la prueba, situación que en la especie no ha ocurrido, para lo cual basta sólo dar lectura al recurso que presenta las infracciones de ley que sustentan la casación sustancial que denuncia, limitándose a realizar afirmaciones relativas a señalar haberse acogido a una interpretación de buena fe.

En tal sentido útil resulta reproducir el artículo 26 del Código Tributario, en la redacción vigente al momento de las resoluciones impugnadas: *“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”*. En el caso de marras, incumbía a la reclamante acreditar los presupuestos necesarios para asilarse en la norma pre citada, situación que no logró demostrarse ante los sentenciadores del fondo, de manera tal que no es posible que, de la forma en que fue propuesto el arbitrio, esta Corte pueda



modificar los hechos asentados, razón por la cual el recurso necesariamente deberá ser desestimado.

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

Por estas consideraciones y visto, además, lo dispuesto en los artículos 764, 765, 767 y 805 del Código de Procedimiento Civil y 145 del Código Tributario, **se rechaza** el recurso de casación en el fondo deducido en lo principal de fojas 251 por el abogado don Rony Acosta Yáñez, en representación de Sociedad Concesionaria Costanera Norte S.A., en contra de la sentencia de veintidós de febrero de dos mil diecisiete, escrita a fojas 249 y siguiente.

Regístrese y devuélvase, con sus agregados.

Redacción a cargo del Ministro Sr. Dolmestch.

N° 18.222-2017.





YKXMKKRQDP

Pronunciado por la Segunda Sala de la Corte Suprema integrada por los Ministros (as) Hugo Enrique Dolmestch U., Carlos Künsemüller L., Lamberto Cisternas R. y los Abogados (as) Integrantes Diego Antonio Munita L., Julio Edgardo Pallavicini M. Santiago, nueve de mayo de dos mil diecinueve.

Autoriza el Ministro de Fe de la Excma. Corte Suprema

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

