

Santiago, seis de septiembre de dos mil veinticuatro.

Vistos:

En autos de esta Corte Suprema Rol N° 23.066-2018, se discute acerca de un procedimiento de reclamación iniciado por Inbet S.A. en contra de la Resolución N° 537 del Servicio de Impuestos Internos, que negó una devolución solicitada por el contribuyente por la suma de \$200.390.870, por concepto de Pago Provisional por Utilidades Absorbidas ("PPUA"), correspondiente al año tributario 2015.

El Tribunal Tributario y Aduanero de Concepción conoció en primera instancia de dicho procedimiento, y con fecha trece de noviembre de dos mil diecisiete, desestimó la pretensión del contribuyente.

Apelada que fuera por la reclamante, por dictamen de diez de agosto de dos mil dieciocho, la Corte de Apelaciones de Concepción confirmó dicha sentencia.

Contra este último pronunciamiento la reclamante dedujo recursos de casación en la forma y en el fondo, ordenándose al efecto traer los autos en relación.

Y CONSIDERANDO

PRIMERO: Que el recurso de casación en la forma postulado por la reclamante se funda en dos protestas.

En primer lugar, en la causal del artículo 768 N° 4 del Código de Procedimiento Civil, esto es, *ultra petita*, al haberse extendido a puntos no sometidos a la decisión del tribunal.

Indica que el *a quo* y la Corte de Apelaciones, al confirmar la decisión, alteraron la controversia de autos, toda vez que en ninguna parte de la Resolución Exenta N° 537, ni del reclamo tributario, ni de la contestación dada

por el Servicio de Impuestos Internos al reclamo deducido, las partes situaron la controversia en la aceptación, o no, como gasto necesario para producir la renta de la pérdida tributaria absorbida por la recurrente. Por el contrario, en tal escrito se reconoce expresamente que en la antedicha resolución no fueron rechazados ni la pérdida tributaria ni los créditos por impuesto de primera categoría.

Por lo anterior, no resultaba procedente que el juez *a quo* alterara la controversia resolviendo de manera alejada a lo discutido por las partes.

En segundo lugar, invoca la causal contenida en el numeral 5° del artículo 768 del Código de Procedimiento Civil, en relación con el artículo 170 N° 6 del citado cuerpo legal, esto es, falta de decisión del asunto controvertido.

Indica que formuló alegaciones principales y subsidiarias, siendo estas últimas agrupadas y falladas en forma genérica, sin que hubiera un pronunciamiento y fundamentación detallada de las mismas, limitándose el *a quo* a indicar, que a estas peticiones subsidiarias subyacía la misma idea fundante de la cuestión principal, por lo que los mismos argumentos que condujeron al rechazo de aquella, servían igualmente para descartar aquellas.

Por su parte, el recurso de casación sustancial postulado por la reclamante se funda en la causal contenida en el artículo 767 del Código de Procedimiento Civil, dividiendo la argumentación en tres grupos de infracciones normativas.

En el primer grupo, el reclamante denuncia la infracción al inciso 1° del artículo 31, al inciso 2°, del N° 3, del artículo 31, y a los artículos 93 a 97, todos de la Ley Sobre Impuesto a la Renta.

Para lo anterior, indica que hay que tener presente como hecho inamovible que el Servicio decidió rechazar sólo la devolución de PPUA, pero

no la pérdida tributaria absorbida por \$1.194.943.004. En este contexto, los sentenciadores, para hacer aplicable el inciso 2º, del número 3, del artículo 31 de la Ley Sobre Impuesto a la Renta, exigen la concurrencia de un requisito que no formula la norma indicada, ni ninguna otra de la referida ley. El requisito que le fue exigido se refiere a la relación existente entre la actividad de la sociedad que genera la pérdida y la actividad de la sociedad que provocó las utilidades, vulnerándose de paso, el artículo 19 del Código Civil, acerca de la interpretación de normas.

Explica que lo que se impugnó al contribuyente fue no acreditar que las operaciones que originaron la pérdida fueran indispensables para generar, a lo menos potencialmente, la renta del ejercicio; de lo contrario, aun cuando la pérdida existiere, no cabe aceptarla tributariamente como un gasto en la determinación de la renta líquida imponible y, consecuentemente, no resulta procedente una eventual devolución de pagos provisionales por utilidades absorbidas.

En este contexto, la exigencia de que las operaciones que originaron la pérdida fueran indispensables para generar, al menos potencialmente, la renta del ejercicio, no se contiene en ninguna parte del inciso 1º del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, ni en ninguna otra parte de la citada ley.

Por último, indica que los artículos 93 a 97 de la Ley Impuesto a la Renta, le confieren el carácter de pago provisional al Impuesto de Primera Categoría pagado sobre las utilidades que resulten absorbidas por la pérdida, en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida.

Expone que se infringen estas normas, por cuanto no se ha dado aplicación al claro mandato que en ellas consta al mantener vigente la resolución reclamada, en circunstancias que si ellas se hubieran aplicado

correctamente, al igual que el inciso segundo del número 3º del artículo 31 y el inciso primero del mismo precepto, todos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, tal resolución debería ser dejada sin efecto y acogerse el reclamo.

Como segundo capítulo, denuncia la infracción al artículo 132, en sus incisos 11º y 15º del Código Tributario, en relación con el artículo 21 del mismo Código, esto es, la infracción a la sana crítica, en el establecimiento de los siguientes hechos:

1.- En el considerando séptimo: “Bethia S.A. se divide y crea Bethia Dos S.A. para generar artificiosamente un mecanismo que permitiera traspasar activos y FUT a VIALAT S.A., para posibilitar con ello la devolución de PPUA, por lo que más allá del cumplimiento de las formalidades legales, no concurren los requisitos que habilitan esta devolución”.

Estima que resultó infringido el principio de la razón suficiente, al no existir fundamento en la sentencia reclamada que lo acredite suficientemente.

De igual modo, denuncia infringido; el principio de identidad, vinculando este asentamiento con una afirmación contenida en la resolución exenta emitida por el Servicio, acerca de la no existencia efectiva de Bethia Dos S.A.; y el principio de no contradicción, al expresarse en la motivación décimo segunda, una finalidad ilegítima en la división y fusión de sociedades.

2.- En la motivación octava: “El contribuyente no acreditó las razones de orden económico, comercial o financiero que sirven de fundamento a la decisión de dividir y fusionar sociedades, respecto de las cuales, solo se vislumbra un efecto puramente tributario que se manifiesta en las absorciones de las pérdidas de Vialat (Inbet S.A.) por las utilidades de Bethia Dos S.A., empresa que solo tuvo una vida jurídica de un par de días”.

El reclamante refiere que lo anterior se estableció en contravención al principio de la razón suficiente, al no existir fundamento en la sentencia reclamada que lo acredite en forma suficiente. Igualmente, da por infringido el principio de no contradicción, al concluirse en la motivación novena, que a partir del año 2015 Inbet S.A desarrolló efectivamente la actividad de compra y venta de acciones.

3.- En el considerando undécimo: “Las operaciones que generaron la pérdida absorbida no guardan ninguna relación con el giro desde el cual se producen las utilidades”.

Estima infringido el principio de la razón suficiente, por el mismo fundamento expuesto previamente; el principio de no contradicción, toda vez que la sentencia definitiva solo quiere reconocer el giro de inversiones del contribuyente, cuando se trata del cobro de impuestos, pero no cuando se trata del uso de sus pérdidas.

4.- Por último, en el considerando duodécimo: “No ha podido acreditarse fehacientemente los requisitos de procedencia de la devolución solicitada y, al contrario, aparece el abuso de las formas societarias, de personas jurídicas y simulaciones, para el solo efecto de obtener un beneficio tributario”.

Al efecto, explica que el aserto: “aparece el abuso de las formas societarias, de personas jurídicas y simulaciones, para el solo efecto de obtener un beneficio tributario”, descansa en una infracción al principio de la razón suficiente.

Como tercer capítulo de normas infringidas, refiere la infracción a los artículos 4º bis, 4º ter, 4º quáter, 4º quinquies y 160 bis del Código Tributario.

Al efecto indica que el error de derecho consiste en aplicar de manera directa y con efecto retroactivo, o sea, falsamente, el Estatuto de las Normas

Generales Anti Elusión, establecido en los artículos 4º bis y siguientes del Código Tributario, eso sí, sin reconocer las garantías que el mismo estatuto reconoce a los contribuyentes.

Precisa que, si bien la resolución reclamada reconoce que las nuevas disposiciones incorporadas por la Ley N° 20.780 solo rigen para los hechos acaecidos con posterioridad al 29 de septiembre de 2015, de todas formas los aplica con efecto retroactivo, pese a negarlo expresamente en el segundo párrafo de su considerando 10º, infringiendo el artículo 9 del Código Civil.

Por lo anterior, solicita acoger los recursos de casación impetrados, invalidar la referida sentencia de segunda instancia y, acto continuo y sin nueva vista, pero separadamente, dictare la respectiva sentencia de reemplazo, en la cual se revoque la sentencia de primera instancia de fecha 13 de noviembre de 2017, acogándose el reclamo presentado en contra de la Resolución Exenta N° 537.

SEGUNDO: Que, en la sentencia recurrida se tuvieron como hechos establecidos los siguientes:

En Junta Extraordinaria de accionistas de 14 de noviembre de 2014, materializada en Escritura Pública de 18 de diciembre de 2014, se acuerda la división de la Sociedad de Inversiones BETHIA S.A. RUT. 78.591.370-1 en dos sociedades anónimas cerradas, subsistiendo BETHIA S.A. como continuadora legal y naciendo la sociedad de inversiones denominada BETHIA DOS S.A. RUT. 76.423.496-0 a la que se le asigna un capital de \$975.837.812 (dividido en 10.555.764 de acciones nominativas, íntegramente suscritas y pagadas), que se entera con bienes asignados a ella en el Balance de división de la sociedad.

BETHIA DOS S.A. inició actividades con fecha 15 de diciembre de 2014 y el capital que se le asigna corresponde al 1% del monto en que disminuye el capital de BETHIA S.A. y corresponde a un porcentaje de las acciones de S.A.C.I. FALABELLA.

En Junta Extraordinaria de Accionistas de 23 de diciembre de 2014 (reducida a escritura pública el día siguiente) BETHIA DOS S.A. acuerda su fusión por incorporación a la sociedad VIALAT S.A. RUT 85.487.000-9, pasando a ser absorbida por ésta última, aportando todos sus activos, pasivos, patrimonio y accionistas y, en consecuencia, disolviéndose para todos los efectos legales. Lo anterior posibilitó que se incorporaran a VIALAT S.A. \$3.798.451.277 en acciones S.A.C.I. FALABELLA.

Consecuencia de lo anterior, se aumenta el capital social de VIALAT S.A. de \$22.245.601.884 a \$23.221.439.696 dividido en 8.512.141.597 acciones ordinarias, nominativas, iguales de una misma serie y sin valor nominal, íntegramente suscritas y pagadas.

Por sesión de Directorio de 7 de mayo de 2015 VIALAT S.A. cambia su razón social a INBET S.S., como también su giro de "Elaboración de Leche, mantequilla, productos lácteos y derivados" a "Servicios Personales no Clasificados".

INBET S.A. solicita en su declaración de impuesto a la renta del año tributario 2015, Formulario 22, la devolución de a \$200.390.870 por concepto de Pagos Provisionales por Utilidades provenientes de BETHIA DOS S.A. Absorbidas por las pérdidas de VIALAT S.A.

Por resolución exenta N° 537 de 28 de abril de 2016, el Director Regional del SII rechazó la devolución solicitada por INBET S.A.

TERCERO: Que iniciando el análisis de las denuncias de nulidad formal, cabe referir en primer término, en cuanto al vicio de nulidad amparado en la causal N° 4 del artículo 768 de Código de Procedimiento Civil, que este precepto contempla dos formas de materialización. La primera consiste en otorgar más de lo pedido, esto es, propiamente la *ultrapetita*, mientras que la segunda se produce al extenderse el fallo a puntos no sometidos a la decisión del tribunal, hipótesis que se ha denominado *extrapetita*, cuyo es el caso del reclamo.

En reiteradas oportunidades se ha resuelto que el vicio de "*ultrapetita*" se produce cuando el fallo se aparta de los términos en que los litigantes sitúan la controversia mediante sus acciones, excepciones y defensas, con alteración de su contenido, cambio de su objeto o modificación de la causa de pedir; igualmente ocurre cuando el ente jurisdiccional otorga más de lo pedido por los contradictores en sus respectivos escritos de la etapa de discusión, actuaciones procesales que fijan la competencia del tribunal o cuando, en otra hipótesis, se emite pronunciamiento acerca de cuestiones no sujetas a la decisión del tribunal.

La regla anterior debe necesariamente relacionarse con lo prescrito en el artículo 160 del Código antes citado, de acuerdo al cual las sentencias se pronunciarán conforme al mérito del proceso y no podrán extenderse a puntos que no hayan sido sometidos expresamente a juicio por las partes, salvo en cuanto las leyes manden o permitan a los tribunales proceder de oficio.

En consecuencia, el vicio formal invocado se verifica cuando la sentencia otorga más de lo que las partes han solicitado en sus escritos de fondo, por medio de los cuales se fija la competencia del Tribunal o cuando se emite pronunciamiento en relación a materias que no fueron sometidas a la

decisión del mismo, vulnerando, de ese modo, el principio de congruencia que rige la actividad procesal.

CUARTO: Que para determinar si los jueces se ajustaron a los límites de la controversia es necesario analizar los escritos fundamentales del pleito, que en la especie se reducen a la reclamación del contribuyente y a la respuesta del órgano fiscalizador.

Del primero de ellos se extrae que la resolución reclamada rechazó la devolución de un monto de \$200.390.870, por concepto de pagos provisionales por utilidades absorbidas (PPUA), requerida en la declaración de impuesto a la renta del año tributario 2015.

Como primera defensa, alega que en la resolución reclamada no fue rechazada la pérdida tributaria declarada, lo que era imprescindible para rechazar la solicitud de devolución de la cual se trata, y que además, los créditos por impuesto de primera categoría fueron acreditados ante el Servicio de Impuestos Internos.

De seguido, en una segunda línea de defensa, subsidiaria de la recién expuesta, señala que la resolución reclamada igualmente debe dejarse sin efecto, pues la contribuyente cumple con los requisitos legales para declarar la procedencia de la solicitud que se le ha denegado.

Por su parte, la reclamada replicó en su contestación que, la procedencia de una devolución por concepto de PPUA no sólo depende de las pérdidas tributarias, pues el artículo 31 de la ley del ramo establece requisitos especiales en consideración a la naturaleza del gasto cuya deducción se pretende, los que igualmente se deben cumplir y que la petición de la reclamante no satisface.

Luego, al recibirse la causa a prueba, se fijó el siguiente hecho sustancial, pertinente y controvertido: “Efectividad que concurren los presupuestos fácticos que permitirían dejar sin efecto la Resolución Exenta n.º 537 de fecha 28 de abril de 2016, y por consiguiente, obtener la devolución de los pagos provisionales por utilidades absorbidas, ascendente a la suma de \$200.390.870. Hechos y antecedentes que así lo ameritan”.

QUINTO: De lo anterior, aparece con claridad que el motivo del debate en este juicio fue tanto la procedencia y requisitos de devolución de PPUA, como especialmente el análisis de la calidad de los gastos cuya devolución se pretende, por lo que en relación con esta causal de casación en la forma, el recurso se apoya en supuestos inconcurrentes, motivo suficiente para su rechazo.

SEXTO: Que, sobre la causal del artículo 768 N° 5 del Código de Procedimiento Civil, el recurrente denuncia la falta de pronunciamiento acerca de múltiples defensas subsidiarias, sin indicar cuáles serían aquellas, ni sus contenidos, lo que por sí solo es mérito suficiente para su rechazo, toda vez que el arbitrio carece del desarrollo de la causal, en los términos que supone un recurso de derecho estricto.

Sin perjuicio de lo anterior y conforme a esta referencia genérica acerca de defensas subsidiarias, centra la alegación en una de ellas, la que denomina “subsidiaria”, describiéndola como *“aquella referida al uso de pérdidas entre empresas relacionadas”*.

En ese contexto el Tribunal Tributario y Aduanero, al momento de hacerse cargo de dicha defensa, para rechazarla, expone en su considerando noveno: *“Analizada entonces la exposición de las partes, aparece con claridad que se trata de una reiteración de la petición principal, que fuere rechazada en*

el motivo anterior; esto es evidente, pues en principio, el actor alega que al no haberse rechazado la pérdida no se puede rechazar la devolución, argumento que fuera desechado por no ser la existencia de la pérdida el único requisito de una devolución de PPUA; pues en el argumento subsidiario en comento el actor se limita a describir cómo es que se compone la pérdida que invoca, y que dice que no se le ha desconocido, pero nuevamente, omite señalar como es que esa pérdida se incardina con la generación, al menos potencial, de ingresos del giro, presentes o futuros. Así entonces, este argumento subsidiario habrá de ser rechazado, por el mismo motivo anterior.”

Del propio recurso se advierte que la petición que se denomina como “subsidiaria”, dice relación con el uso de pérdidas entre empresas relacionadas, sin que se detalle alguna otra fundamentación que descarte la conclusión previa expuesta en el fallo, o que lleve a entender que no se encuentran supeditadas ambas peticiones al mismo requisito, esto es, que se logre determinar que las pérdidas fueron necesarias para la generación de ingresos vinculados al giro por parte del contribuyente, por lo que no se advierte la falta de pronunciamiento que se denuncia, sino que se trata, más bien, de una mera disconformidad con lo decidido, por lo que la denuncia en estudio debe ser igualmente rechazada.

SÉPTIMO: Que, entrando al análisis del referente recurso de casación en el fondo, debe advertirse previamente que este medio de impugnación procesal 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.

Para el desarrollo de tal propósito, el recurrente debe señalar pormenorizadamente los yerros jurídicos que se han cometido en la decisión

impugnada, los que deben tener influencia sustancial en lo dispositivo del fallo, exigencia que se traduce en la necesidad de demostrar que ellos han tenido un efecto trascendente y concreto, de suerte que su verificación implique una real variación entre lo que racional y jurídicamente debería fallarse y lo que efectivamente se resolvió en la resolución impugnada.

OCTAVO: Que en lo referente al primer capítulo del libelo impugnatorio sustantivo, esto es, lo que dice relación con los artículos 31 y 93 a 97 de la Ley de Impuesto a la Renta, debe considerarse que la presente alegación refleja el debate central de este procedimiento, en donde el contribuyente niega cualquier relevancia o vinculación de la naturaleza de las operaciones que originan una pérdida y su necesidad para generar la renta del ejercicio en relación con el giro, mientras que el Servicio, el Tribunal Tributario y Aduanero, la Corte de Apelaciones de Concepción, sostienen la tesis contraria.

Esclarecido lo anterior, las demás alegaciones de este capítulo resulta igualmente clarificadas. Así, la primera parte del inciso 1° del artículo 31 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone: *“La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, entendiendo por tales aquellos que tengan aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio, que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30°, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio”*.

De la lectura del inciso transcrito, se advierte que para determinar de la renta líquida de un contribuyente, sólo podrán considerarse los gastos que sean necesarios para producir renta y que se encuentren vinculados al giro del

negocio, por lo que no cualquier gasto efectivamente realizado puede ser considerado en la determinación previa, sino sólo aquellos susceptibles de tener impacto efectivo en el fin comercial. Por lo tanto, la sola acreditación de haberse efectuado el gasto por parte del contribuyente, no es suficiente para deducirlo en forma inmediata de las rentas, idea que resulta reafirmada en la parte final del inciso transcrito, al expresar que dichos gastos deben ser acreditados o justificados en forma fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos.

Lo anterior lleva a concluir, tal como lo hicieron los tribunales de instancia, que no basta con el mero establecimiento de la pérdida, sino que para la devolución del PPUA debe analizarse su afinidad y vinculación con la producción de la renta en cuestión, lo que no resultó acreditado, por lo que dicho antecedente, supuesto base de las demás alegaciones de este capítulo, impone el rechazo de la presente alegación.

NOVENO: Que, en lo referente al segundo capítulo del incordio bajo análisis, es necesario tener en cuenta que esta Corte ha señalado reiteradamente que, al no constituir esta sede una genuina instancia, no cabe revisar los hechos asentados en el juicio, o establecer otros diversos a los fijados, y que determinan la aplicación de las normas sustantivas dirigidas a dirimir lo debatido, 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.

DÉCIMO: Que, sobre los asentamientos fácticos, la reclamante invocó vulneración a la razón suficiente, al principio de la identidad y de la no contradicción.

En cuanto al primero de ellos, la recurrente no indica de qué manera las conclusiones fácticas cuestionadas resultan infundadas, toda vez que no realiza un análisis del ejercicio de valoración, limitándose a explicitar una apreciación diversa de las pruebas y la conclusión a la que se podría arribar con dichos elementos probatorios. Sin embargo, ese ejercicio no configura la infracción que se denuncia, sino que corresponde a una diversa valoración de los elementos probatorios allegados.

En lo referente a los principios de identidad y no contradicción, las denuncias planteadas no recaen sobre afirmaciones fácticas que resulten excluyentes las unas de las otras en un mismo plano de análisis; al contrario, mezclan afirmaciones planteadas en planos diversos acerca de una misma cuestión, por lo que las conclusiones no resultan equiparables o necesariamente coincidentes. Nuevamente, esto, no implica que los juzgadores hayan realizado afirmaciones excluyentes acerca de un mismo hecho.

Así las cosas, no cabe tener por acreditadas las infracciones denunciadas por el recurso en materia probatoria.

UNDÉCIMO: Que en el último capítulo del reclamo de nulidad, el contribuyente asevera que se le aplicó una norma anti elusiva dictada con posterioridad a los hechos. Paradójicamente, en la explicación de su denuncia el contribuyente reconoce que la sentencia reclamada advierte que no realizó aplicación de dicha normativa, lo que ya es motivo suficiente para el rechazo de esta alegación.

Además, ocurre que, la recurrente no explicita cuál es el precepto legal en concreto que le fue aplicado, de qué manera se le aplicó, ni cuáles fueron las consecuencias de esa aplicación. En estas condiciones, esta Corte no puede hacer más que descartar las infracciones pretendidamente denunciadas.

DUODÉCIMO: Que, como se viene razonando, la totalidad de las alegaciones promovidas por la recurrente han sido rechazadas, con la consecuencia de que el recurso de casación en el fondo debe ser desestimado, como se dirá.

Y visto además, lo dispuesto en los artículos 145 del Código Tributario, 767, 774, y 805 del Código de Procedimiento Civil, **se rechazan** los recursos de casación en la forma y el fondo deducidos por la reclamante, Inbet S.A, contra la sentencia de diez de agosto de dos mil dieciocho, pronunciada por la Corte de Apelaciones de Concepción.

Redacción a cargo del Abogado Integrante Sr. José Miguel Valdivia Olivares.

Regístrese y devuélvase con sus agregados.

Rol N° 23.066-2018

Pronunciado por la Segunda Sala de la Corte Suprema integrada por el Ministro Sr. Leopoldo Llanos S., la Ministra Sra. María Teresa Letelier R., el Ministro Sr. Jean Pierre Matus A., y los Abogados Integrantes Sr. José Miguel Valdivia O., y Sra. Andrea Ruiz R. No firma el Ministro Sr. Matus, no obstante haber estado en la vista de la causa y acuerdo del fallo, por estar con licencia médica.