

Santiago, diez de septiembre de dos mil veinticinco.

VISTOS:

En estos antecedentes Rol N°152.164-2022, se ha tramitado un procedimiento de reclamación tributaria que, por sentencia dictada por el Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, acogió el reclamo interpuesto por Diversey Industrial y Comercial de Chile Limitada contra la Liquidación N°69 de 31 de agosto de 2017 por concepto de impuesto de primera categoría del año tributario 2014.

Elevada en apelación, una sala de la Corte de Apelaciones de Santiago confirmó la sentencia recurrida.

Contra dicha decisión, la parte reclamada, Servicio de Impuestos Internos, interpuso recurso de casación en el fondo, respecto de los cuales se ordenó traer los autos en relación.

CONSIDERANDO:

PRIMERO: Que el primer grupo de normas que figura como infringidas de acuerdo con el libelo de nulidad sustancial dice relación con el inciso primero y el numeral 3 del artículo 31 de la Ley de la Renta, en relación con el numeral 9 de la misma disposición; artículos 19 y siguientes del Código Civil; 21 del Código Tributario y 20 de la Ley de la Renta.

Expone que debe analizarse el tratamiento que el considerando tercero de la sentencia recurrida confiere respecto del *goodwill* tributario.

Expone que el razonamiento que colige que el *goodwill* no se condice con el del gasto tributario y que, por ende, no resulta aplicable el inciso 1° del artículo 31 de la Ley de la Renta, se funda en consideraciones establecidas a partir de una

errónea aplicación y/o interpretación de la ley tributaria vigente a la época de la fiscalización, relacionado con los requisitos legales de los gastos, *máxime* si el *goodwill* se encuentra regulado dentro de la normativa que lo considera de esa naturaleza, esto es, un gasto.

De acuerdo con lo anterior, expone que se incurre en infracción de ley que, conforme a una interpretación armónica de la normativa tributaria según el artículo 22 del Código Civil, debe cumplirse, en todo caso, los requisitos del gasto, lo que implica por tanto un desajuste con la renta líquida imponible, que conlleva además una errada interpretación del artículo 31 inciso cuarto numeral 9 de la Ley de la Renta y el artículo 21 del Código Tributario.

Por otro lado, indica que resulta claro que el legislador ha tratado al *goodwill* dentro de los llamados gastos, deducciones que el propio legislador autoriza de la base imponible, de la que no basta cumplir meramente con la carga probatoria sino además probar su carácter de necesario para producir la renta. Por ende, excluirlo de dichas exigencias es, a su juicio, una clara infracción de ley, lo que produce además una confusión en los sentenciadores del grado en relación con la procedencia de acreditar el cumplimiento de los requisitos específicos del *goodwill* con los requisitos generales del gasto.

Finalmente, sostiene que se incurre en un error de derecho frente a la aplicación del artículo 21 del Código Tributario, por cuanto libera a la reclamante de la obligación de acreditar los presupuestos del artículo 31 inciso primero y el numeral 3 de la Ley de la Renta;

SEGUNDO: Que, en segundo lugar, denuncia la falsa aplicación de los artículos 4 bis, 4 ter, 4 quáter y 4 quinquies, todos del Código Tributario, en relación con el inciso primero numeral 3 y 9 del artículo 31, de la Ley de la Renta.

Precisa que la referencia de “fraude a la ley” se utilizó únicamente para los efectos interpretativos, de modo que no puede resultar procedente, en el presente caso, la figura tipificada como elusión tributaria y, en consecuencia, su vinculación sobre los hechos en comento al ocurrir aquellos con anterioridad a su entrada en vigencia y, por ende, siendo improcedente las figuras elusivas.

Agrega que resulta errado el fallo impugnado dado que los hechos fiscalizados han sido anteriores a la vigencia de la cláusula anti elusiva genérica, lo que pugna con la real controversia, esto es, con el análisis de la procedencia de la deducción efectuada por concepto de *goodwill* por la parte reclamante en el año tributario 2014 por haber acreditado fehacientemente no sólo la pérdida declarada sino que el cumplimiento de los requisitos generales de todo gasto.

Además, expone que se incurre en un error al confirmar el fallo de primer grado al invocar las disposiciones de los artículos 4 bis; 4 ter; 4 quáter y 4 quinquies, todos ellos del Código Tributario, por lo que se incurre en una falsa aplicación pues no dice relación con el fondo del acto administrativo impugnado escapando al objeto del proceso. A mayor abundamiento, las referidas disposiciones contemplan mecanismos para perseguir obligaciones tributarias eludidas, mientras que en el caso de autos lo que se discute no es una obligación eludida, sino la procedencia de requisitos que justifican una deducción.

TERCERO: Que para el análisis del presente libelo de nulidad sustancial, conviene precisar cuáles son los hechos que han quedado establecidos en el

proceso, los cuales deben considerarse como inamovibles para los efectos de su análisis:

1.- Que el reclamante contribuyente Diversey Industrial y Comercial de Chile Limitada, ejerce la actividad de comercialización de productos químicos, reparación y mantención de maquinaria, y es la continuadora legal de la sociedad Sealed Air Chile Industrial Limitada toda vez que con fecha 6 de enero de 2014 absorbió a esta última, haciéndose solidariamente responsable ante el Fisco de todos los impuestos, cargas, gravámenes, contribuciones y demás obligaciones de carácter tributario.

2.- Que, con fecha 15 de abril de 2014, la sociedad Sealed Air Chile Industrial Limitada., presentó una solicitud de devolución de Pago Provisional por Utilidades Absorbidas por un monto de \$790.037.503, determinando una pérdida para el ejercicio por la suma de \$5.238.059.773, siendo la deducción principal la que correspondía al concepto de "Goodwill", de un monto de \$5.925.370.782.

3.- Que el origen se encuentra en la fusión impropia de la sociedad Nueva Diversey Industrial y Comercial Chile Limitada con Sealed Air Chile Industrial Limitada, dueña del 99,997% de los derechos sociales de la primera de las nombradas y que, con fecha 27 de diciembre de 2013, adquirió el 0,003% restante de los derechos sociales de esta sociedad, los cuales pertenecían a la sociedad Professional Shareholding Inc,

4.- Que, con posterioridad, con fecha 6 de enero de 2014, se acordó la fusión por incorporación de Sealed Air Chile Industrial Limitada (absorbida) en Diversey Industrial y Comercial de Chile Limitada (absorbente), sociedad que, para los efectos del artículo 69 del Código Tributario, se hizo expresa y solidariamente

responsable de todos los impuestos, cargas, gravámenes, contribuciones y demás obligaciones de carácter tributario.

5.- Que, dentro de los aspectos jurídicos abordados por la sentencia de primera instancia, se estableció, por una parte, que al estimarse improcedente la aplicación ultra activa de las figuras anti elusivas de la Ley N° 20.780, de acuerdo al mérito de los antecedentes acompañados, queda de manifiesto que se acompañaron al proceso documentos contables y tributarios que cumplen con la forma establecida en la ley para acreditar el gasto y la procedencia del goodwill tributario, decisión que fue confirmada por el tribunal de segundo grado.

CUARTO: Que, la primera infracción denunciada dice relación con lo dispuesto en el inciso primero y el numeral 3 del artículo 31 de la Ley de la Renta, en relación con el numeral 9 de la misma disposición; artículos 19 y siguientes del Código Civil; 21 del Código Tributario y 20 de la Ley de la Renta.

La primera de estas disposiciones señala que *“La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla 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. No se deducirán los gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa, de los bienes de los cuales se aplique la presunción de derecho a que se refiere el literal iii) del inciso tercero del artículo 21 y la letra f), del número 1°, del artículo 33, como tampoco en la adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando no sea éste el giro habitual, y en combustible, lubricantes,*

reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento. No obstante, procederá la deducción de estos gastos respecto de los vehículos señalados cuando el Director del Servicio de Impuestos Internos los califique previamente de necesarios, a su juicio exclusivo”.

En relación con lo anterior, el numeral 3 de dicha disposición aborda dentro del gasto tributario las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial a que se refiere el impuesto, comprendiendo las que provengan de delitos contra la propiedad.

Por su parte, ambas disposiciones se encuentran vinculadas con las reglas interpretativas de los artículos 19 a 24 del Código Civil, además de la carga probatoria del artículo 21 del Código Tributario y la descripción de aquellas rentas que figuran gravadas con el impuesto de primera categoría conforme al artículo 20 de la Ley de la Renta.

QUINTO: Que en relación con el inciso primero y el numeral 3 del artículo 31 de la Ley de la Renta, en relación con el numeral 9 de la misma disposición, de acuerdo al texto vigente a la fecha de ocurrencia de los hechos materia de estos autos, es importante destacar que el considerando tercero de la sentencia recurrida razona a partir del tratamiento que al *goodwill* se le ha otorgado mediante la circular N°13 de 7 de marzo de 2014.

Sobre este aspecto, se ha sostenido que *“La norma precisa que lo que conocemos como goodwill, corresponderá a la diferencia positiva que se produzca al restar el valor total de la inversión realizada en derechos o acciones con el capital propio de la sociedad absorbida, lo que va en la misma línea de lo precisado hasta ahora por el SII(sic). Complementando lo anterior, la parte final*

del nuevo inciso cuarto del N° 9 del artículo 31 de la LIR establece, que para determinar el goodwill se deberá considerar el valor de adquisición de las acciones o derechos sociales actualizado según la variación del IPC ocurrida entre el mes anterior a la adquisición de dichos valores y el mes anterior al del balance correspondiente al ejercicio anterior a la fusión” (Reporte tributario N°31, octubre de 2012, de Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, página 13).

En relación con lo anterior, y de acuerdo al propio tenor de la disposición enunciada precedentemente, el *goodwill* tributario regula las consecuencias de la fusión por incorporación, donde se produce el hecho que se “compra caro”, esto es, el valor de inversión resulta ser mayor que el capital propio tributario de la sociedad que se adquiere.

Al efecto, la Ley N° 20.630 que incorporó tanto esta figura como la del *badwill* tributario, permite que la diferencia causada por el valor de inversión en relación con el capital propio tributario es susceptible de ser utilizado como un gasto tributario en los diez años siguientes a razón de un décimo por año, lo que genera los impuestos diferidos correspondientes.

SEXTO: Que, en relación con lo ya enunciado, la Circular N°13 de 2014 emitida por el Servicio de Impuestos Internos que aborda el tratamiento del *goodwill*, aborda precisamente como se debe tratar para los efectos tributarios, el mayor valor de inversión obtenido de los procesos de fusión por incorporación, considerándolo como un gasto diferido lo que, a juicio de los sentenciadores del grado no es conceptualmente un gasto como lo aborda el inciso primero del artículo 31 de la Ley de la Renta y, en definitiva, no puede ser objeto de sus exigencias legales.

Al efecto, el ente fiscalizador ha establecido en la aludida circular que *“El goodwill deberá ser distribuido en primer término, entre cada uno de los activos no monetarios que se reciben con motivo de la fusión, siempre que su valor de costo para efectos tributarios sea inferior al valor corriente en plaza del mismo”*. En caso contrario, se considerará como gasto diferido, es decir, efectivamente el legislador y el ente fiscalizador presumen que de la fusión de sociedades se origina un gasto en el caso en comento.

La misma circular dispone que *“Según se ha señalado con anterioridad, el Servicio se encuentra facultado por el inciso final, del N° 9, del artículo 31 de la LIR, para tasar fundadamente los valores corrientes en plaza considerados por el contribuyente, aplicando para tal efecto lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario.*

Tratándose del goodwill, este Servicio podrá ejercer dicha facultad, cuando el valor de los activos no monetarios determinado por el contribuyente, sea notoriamente superior a los valores corrientes en plaza, o los que se cobren o cobrarían en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación”.

SÉPTIMO: Que, en relación con lo anterior, tal como se ha venido reconociendo tanto a nivel doctrinario como jurisprudencial, la deducción de los gastos necesarios para producir la renta procede bajo el cumplimiento de los siguientes requisitos copulativos:

a) Que se trate de gastos necesarios para producir la renta, entendiéndose por tales aquellos desembolsos de carácter inevitable u obligatorio en relación con el giro del negocio, no considerando solamente la naturaleza del gasto, sino que,

además, su monto, es decir, hasta qué cantidad el gasto es necesario para producir la renta. Se ha señalado, en otros términos, que deben ser imprescindibles, inevitables u obligatorios para producir la renta;

b) Que no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta;

c) Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, sea que éste se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio, lo que apunta a una prestación efectiva ligada al gasto.(Oficio 3853 de 4 de octubre de 2005 del Servicio de Impuestos Internos)

OCTAVO: Que, en este orden de cosas, el planteamiento sostenido por la parte reclamante en miras a denunciar como infringidas las disposiciones que se analizan en este apartado por parte de los sentenciadores del grado, a juicio de esta Corte, aparece como efectivo.

Pues bien, el tratamiento que la Ley de la Renta confiere al *goodwill* tributario introducido por la Ley 20.630 en la disposición antes enunciada, forma parte del contenido propio del gasto necesario para producir la renta la que, conforme al propio tenor del inciso primero del artículo 31 antes citado establece los requisitos para que su deducción sea procedente.

En abono a lo anterior, el inciso cuarto de dicha norma es claro al señalar, previa enumeración de los casos vinculados al concepto de gasto tributario, que *“Especialmente procederá la deducción de los siguientes gastos, en cuanto se relacionen con el giro del negocio(...)”*, lo que lleva por defecto a acreditar la necesidad de los mismos en la medida que incidan en el giro del negocio o estén

potencialmente destinados a producir renta de acuerdo a su naturaleza propiamente tal.

En consecuencia, no resulta efectivo que el tratamiento del *goodwill* tributario en el marco del gasto deba ser diferenciado, en circunstancias que es la propia ley la que impone tales exigencias que les son comunes y, por ende, los sentenciadores del grado incurrir en una falsa aplicación de dichas normas. De este modo, resulta improcedente la distinción realizada en la sentencia que se examina, cuestión que llevará a acoger necesariamente la infracción denunciada.

NOVENO: Que, en lo referente al resto de las normas que se encuentran vinculadas por el recurrente a las analizadas precedentemente, cabe señalar que no forman parte de aquellas *decisoria litis*, por cuanto la discusión recae en el tratamiento que, al caso concreto, deberá dársele a lo dispuesto en los artículos 31 inciso primero, numeral 3° y numeral 9°, de la Ley de la Renta, y no sobre qué elemento de interpretación resulta procedente para su implementación al caso concreto.

El mismo argumento se hace extensivo respecto de los artículos 21 del Código Tributario y 20 de la Ley de la Renta, pues la infracción que por este acto se constata no dice relación con la determinación de la carga de la prueba y, por otro lado, respecto de la última de las disposiciones enunciadas, la discusión no recae en la calificación del hecho como gravado por el impuesto de Primera Categoría alejándose del objeto de la litis.

DÉCIMO: Que, en lo que respecta a la infracción de lo dispuesto en los artículos 4 bis, 4 ter, 4 quáter y 4 quinquies, todos del Código Tributario, en relación con el inciso primero, numerales 3 y 9, ambos del artículo 31 de la Ley de

la Renta, cabe señalar que las primeras disposiciones citadas han sido incorporadas a la legislación mediante la Ley 20.780, modificada por la Ley 20.899, la que *“contiene una serie de preceptos que se integran en el Código Tributario para establecer reglas generales contra la elusión, sancionando como tal a dos figuras jurídicas, a saber, el abuso de las formas jurídicas y la simulación”*(Ugalde Prieto, Rodrigo. “La elusión tributaria. El abuso de las formas jurídicas y la simulación”, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2018, primera edición; página 7). Con dicho conjunto de disposiciones, *“nuestro legislador tributario, junto con establecer el principio de la primacía de la sustancia sobre la forma, reconoce también el principio de la buena fe, que excluye la elusión y, además, valida la planificación tributaria”*, por lo que se establece que la administración tributaria, al fiscalizar la determinación y pago de los impuestos, deberá considerar que el contribuyente actúa de buena fe (Op. Cit, página 76)

UNDÉCIMO: Que, en relación con las disposiciones antes enunciadas, la parte recurrente reclama que la sentencia del grado, aborda de forma inadecuada, la aplicación de tales disposiciones por cuanto no guardan relación con el fondo del acto administrativo y, por otro lado, la referencia al fraude a la ley que se hace en el fallo de segundo grado tiene vinculación con las figuras elusivas que no son aplicables, máxime si la expresión “fraude a la ley” se utilizó en el acto administrativo reclamado sólo para los efectos interpretativos.

DUODÉCIMO: Que, tal como consta del fallo de primera instancia en su considerando vigésimo cuarto y de la sentencia del tribunal del grado en su considerando primero, tiene presente que las figuras elusivas que normativamente incorporan el concepto de fraude a la ley no resultan ser aplicables, por cuanto ello

supondría que se aceptaría una vigencia ultra activa de la ley. Dicho razonamiento permite concluir que ambas sentencias no extienden sus efectos a los hechos objeto del juicio por cuanto éstos ocurrieron con anterioridad a la entrada en vigencia de dichos preceptos que, de acuerdo con el artículo 15 transitorio de la ley 20.780, rigen desde el 30 de septiembre de 2015.

DECIMOTERCERO: Que, a mayor abundamiento, y a consecuencia de lo anterior, esta Corte coincide con el fallo del grado en el sentido que las disposiciones incorporadas en el Código Tributario en sus artículos 4 bis, 4 ter, 4 quáter y 4 quinquies no resultan aplicables y que, asimismo, no son aquellas disposiciones las que inciden en la decisión del asunto controvertido, por lo que sus basamentos donde se razona acerca de su aplicación, no influyen sustancialmente en lo dispositivo del fallo.

Por otro lado, la expresión fraude a la ley que forma parte del razonamiento en la decisión del asunto controvertido claramente ha sido utilizada a modo de principio general del derecho.

En efecto, y en relación con el citado principio, se ha señalado que “*en nuestra vida práctica, parte importante de los actos elusivos habrán sido ejecutados en fraude a la ley o en abuso de un derecho, utilizando figuras expresamente reconocidas por el ordenamiento jurídico, pero persiguiendo finalidades no autorizadas por ésta, ya sea abusando de los derechos que éste les confiere a los contribuyentes, o haciéndolo en fraude a la ley*” (Martínez Cohen, Rafael, “El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso de un derecho en el derecho tributario chileno”, Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso N°29; Valparaíso, julio 2007, en su versión on line en

[https://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-](https://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-68512007000100011)

[68512007000100011](https://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-68512007000100011) . Fecha de consulta: 1 de junio de 2025).

DECIMOCUARTO: Que, en consecuencia, al no existir infracción a las disposiciones analizadas previamente, deberá desestimarse el acápite del libelo de nulidad sustancial por los motivos antes señalados.

DECIMOQUINTO: Que, sin perjuicio de lo anterior, y de conformidad con los basamentos cuarto a octavo precedentes, deberá acogerse parcialmente el recurso en estudio, tal como se indicará en lo resolutivo.

Por estas consideraciones, y visto, además, lo dispuesto en los artículos 768 y 805 del Código de Procedimiento Civil, **SE ACOGE** parcialmente el recurso de casación en el fondo deducido por la parte reclamada Servicio de Impuestos Internos, en contra la sentencia de fecha veinte de octubre de dos mil veintidós, dictada por la Corte de Apelaciones de Santiago, la que por consiguiente es nula en aquella parte que se pronuncia sobre el tratamiento del *goodwill* tributario, y se la reemplaza por la que se dicta a continuación, sin previa vista, manteniéndose en lo demás.

Regístrese y devuélvase.

Redacción a cargo la ministra(s) señora Quezada.

N° 152.164-2022

Pronunciado por la Segunda Sala de esta Corte Suprema integrada por el Ministro Sr. Leopoldo Llanos S., los Ministros Suplentes Sras. Eliana Quezada M., María Carolina Catepillán Lobos, Sr. Juan Cristóbal Mera M., y el Abogado Integrante Sr. Juan Carlos Ferrada B. No firman los Ministros Suplentes Sra. Catepillán y Sr.

Mera, no obstante haber estado en la vista de la causa y acuerdo del fallo, por haber concluido ambos su periodo de suplencia.