

Santiago, dieciocho de octubre de dos mil dieciocho.

VISTOS:

En estos autos Rol N° 92.870-2016 de esta Corte Suprema sobre procedimiento de reclamación de liquidaciones iniciado por la contribuyente doña Esther Calderón Kohon, se dictó sentencia de primer grado el veintiséis de abril de dos mil dieciséis, que rola a fojas 234 y siguientes, por la que se rechazó el reclamo deducido, confirmando la Liquidación N° 137 de 31 de julio de 2012, sin imponer condena en costas a la reclamante, por estimar que tuvo motivo plausible para litigar.

Dicha decisión fue apelada a fojas 286, y confirmada por la Corte de Apelaciones de Santiago, por resolución de quince de septiembre de dos mil dieciséis, que rola a fojas 387.

A fojas 389 y siguientes, don Cristian Aguila Jorquera, en representación de la reclamante, dedujo recurso de casación en el fondo, que se trajo en relación por resolución de fojas 427.

CONSIDERANDO:

Primero: Que por el recurso se denuncia la infracción a lo dispuesto en el artículo 64 inciso 5° del Código Tributario al aplicar falsamente el concepto de legítima razón de negocios, vulnerando los derechos de su parte. De acuerdo a la norma citada, el aporte de activos en el contexto de procesos de reorganización de grupos empresariales no está afecto a pago de impuestos si obedece a una legítima razón de negocios, concepto que se ha precisado desde su establecimiento, señalando que no concurre si la reorganización de que se trate conduce o produce la evitación del pago de impuestos. En este caso, el aporte a costo tributario entre entidades relacionadas sin pérdida no



otorga beneficio tributario ni menos una exención porque la sociedad receptora del aporte queda con un costo bajo en los activos aportados, y así la ganancia de capital queda solo pendiente de realización hasta que exista una transacción con terceros que valide el precio de mercado del bien, base sobre la cual el Fisco recibirá la tributación sobre la ganancia generada.

Por eso, el concepto de legítima razón de negocios no impone ni autoriza un escrutinio o indagación en orden a determinar si las razones invocadas son desde una óptica de negocios, válidas, idóneas, eficientes o eficaces. Pero en este caso, el actuar del Servicio de Impuestos Internos se aparta de la finalidad prevista en la norma y obliga a su parte a argumentar sobre lo obvio, criterio que ha sido validado por el fallo de autos reconociendo en el Servicio la calidad de censor de la actividad privada, facultándolo para juzgar la utilidad e idoneidad de las razones de negocios particulares de un contribuyente fuera del ámbito de la evitación o afectación del pago de impuestos, como lo son la eficiencia o eficacia puramente económicas de las medidas que la ley permite a su parte adoptar en el desarrollo de su actividad económica.

Se infringen entonces, además, los artículos 6 y 7 de la Constitución Política de la República, al permitir que el Servicio de Impuestos Internos no someta su acción a las normas dictadas conforme a ella y actúe fuera del ámbito de su competencia.

En segundo término, denuncia la infracción del artículo 64 inciso 3º del Código Tributario al confirmar una tasación del Servicio de Impuestos Internos hecha arbitrariamente sobre un objeto distinto del enajenado o aportado. En este caso, señala que el objeto de enajenación o aporte fueron los derechos que su parte tenía en las 5 sociedades que cita, los que fueron aportados por



ésta a la sociedad Inversiones Jaberim Limitada. La sentencia valida la tasación del Servicio de Impuestos Internos que asume que el objeto del aporte sería en realidad acciones de Ripley Corp S.A. y no los derechos sociales de las sociedades antes referidas, validando que estos se tasen según el valor bursátil que a la fecha del aporte tenían las acciones de Ripley Corp S.A.

Esto es grave porque la sentencia establece como hecho que doña Esther Calderón no era dueña de acciones de Ripley Corp S.A., que el aporte tuvo como objeto derechos y acciones de otras sociedades distintas de Ripley Corp S.A., que su representada no administraba las sociedades de personas cuyos derechos aportó, que son esas sociedades las que tenían directa o indirectamente acciones de Ripley Corp S.A. y que existían (y existen) restricciones para la repartición de dividendos provenientes de Ripley Corp S.A, así como a la libre venta de acciones y de derechos sociales de las referidas sociedades, y que pese a ello tales derechos y acciones valdrían lo mismo que las acciones de Ripley, lo que no es creíble, y que refleja que en la especie el Servicio de Impuestos Internos no tasó lo que debió haber tasado, sin perjuicio de la primera infracción de ley denunciada.

En tercer lugar, sin perjuicio de las infracciones anteriormente señaladas e incluso si se estima que se tasó lo que se tenía que tasar, la sentencia infringe el artículo 16 inciso 3º del Código Tributario y el artículo 39 del Código de Comercio, lo que acarrea la infracción del artículo 64 inciso 3º del Código Tributario, al no considerar las circunstancias en que se realiza la operación para los efectos de la improcedente tasación, y el artículo 6 inciso final del mismo cuerpo de leyes, porque valida el actuar de un funcionario del Servicio de Impuestos Internos que se apartó de los criterios interpretativos vinculantes impartidos por el Director del servicio sobre la materia.



La sentencia consignó que no se habían acreditado las cuantiosas deudas sociales que cita, sin referirse a los estados financieros que obran en el proceso, que el tribunal tuvo por acompañados y que la sentencia ignoró, infringiendo la ley porque tales estados financieros hacen plena prueba de la situación patrimonial de un contribuyente sujeto a contabilidad completa, como es el caso de las sociedades Grandes Inversiones Limitada e Inversiones R CPA. Estas normas citadas son leyes reguladoras de la prueba infringidas, quebrantando además el artículo 64 ya citado porque debió considerar las circunstancias propias de la operación de que se trate, esto es, aquellas indicativas de la situación patrimonial de la sociedad vinculada al objeto de aporte o enajenación.

Termina describiendo la influencia de estos errores en lo dispositivo del fallo, solicita se acoja el recurso deducido y, en sentencia de reemplazo, acoger el reclamo dejando sin efecto la liquidación impugnada, con costas.

Segundo: Que una adecuada decisión del presente arbitrio hace necesario considerar que la Corte de Apelaciones de Santiago confirmó la sentencia que desestimó el reclamo deducido sobre la base de los siguientes hechos:

1.- Que Esther Calderón Kohom es una empresaria que desarrolla el giro de inversión y rentista de capital y asesoramiento empresarial, por las cuales es contribuyente del impuesto a la renta de primera categoría y declara su renta efectiva en base a contabilidad completa.

2.- Que la reclamante tenía participación mediante derechos sociales y acciones en las siguientes sociedades: Inversiones Las Tres Limitada, con un 33,33%; Inversiones Bujorico Limitada, con un 33,33%; sociedad Grandes Inversiones Limitada, con un 16,667%; Inversiones R Limitada y Compañía



Encomandita por Acciones con un 1,5496% y en Inversiones Johnson's Limitada, con un 33,33%.

3.- Que a su vez, las sociedades Las Tres Limitada y Sociedades Grandes Inversiones Limitada eran titulares de acciones en la sociedad R Limitada y Compañía Encomandita por Acciones en los siguientes porcentajes: Las Tres Limitada, en un 18.72%; y Grandes Inversiones Limitada, en un 8,63%.

4.- Que la sociedad R Limitada y Compañía Encomandita por Acciones, hoy Inversiones R.S.A. es partícipe y administra la sociedad Ripley Corp S.A.

5.- Que el 1 de abril de 2008 doña Esther Calderón Kohon aportó a la empresa Inversiones Jaberim Limitada, acciones y derechos sociales de las sociedades señaladas en el número 2.- de este motivo por un total de \$5.677.770.685.-, aporte que actualizado, conforme al cuadro que obra en la sentencia, asciende a \$7.057.969.004.-, y que se hicieron a su valor tributario registrado en la contabilidad de la empresaria individual.

6.- Que producto del aporte antes indicado, la señora Calderón pasó a tener participación directa en la sociedad Jaberim Limitada, y esta, a su vez, producto del aporte aludido, adquirió participación en las 5 sociedades referidas precedentemente.

7.- Que la sociedad R Limitada y Compañía Encomandita por Acciones, hoy Inversiones R.S.A. mantiene su participación en Ripley Corp S.A.

8.- Que tal aporte no tuvo como fin la realización del giro de la sociedad receptora, ni de haberse efectuado con miras a repartir entre los socios los beneficios que de ello provinieren.

9.- Que la reclamante no acreditó encontrarse en un estado inminente o de eventual imposibilidad de administrar sus bienes invocado para explicar el



aporte de acciones y derechos sociales aludido, ni que tal operación atendiera a los intereses de la empresa individual, tratándose mas bien de asuntos personales de índole familiar.

10.- Que el cambio realizado desde derechos sociales y acciones en las primitivas sociedades derivaron en la exclusividad de derechos en la última de las creadas en la operación, en la cual pasó a tener el 99,9%, conservando de todas formas su administración.

11.- Que el activo subyacente de las empresas cuyos derechos y acciones aportó y que fueron objeto de tasación corresponden a acciones de Ripley Corp S.A.

Tercero: Que la Corte de Apelaciones de Santiago confirmó el fallo de primera instancia que rechazó el reclamo sosteniendo al efecto que lo que correspondía establecer era si el aporte que la reclamante efectuó a la sociedad Jaberim Limitada responde a un proceso de reorganización de grupos empresariales que obedezca a una legítima razón de negocios, lo que fue descartado analizando al efecto las razones dadas por la recurrente, señalando que no se demostró la existencia de deudas de la empresaria individual que justifique la alegación referida al propósito de incorporarse a un régimen que limitara su responsabilidad frente a sus acreedores; y descartando el referido al interés de incorporar a su descendencia a la administración de la empresa de una manera más expedita que la resultante de procesos de apertura de sucesión o interdicciones, en atención a que el aporte ocurrió en abril de 2008 y a julio de 2010 la reclamante continuaba representando sus intereses, por lo que lo obrado tenía como objeto prever cuestiones inciertas que no acaecieron.

En todo caso, el tribunal señaló que aún en el evento que las razones dadas por la reclamante se hubieran acreditado, sus dichos no se



corresponden como legítimas razones de negocios pues los aportes fueron efectuados para intentar satisfacer intereses personales - familiares y los propios de los socios, sin atender a los intereses de la sociedad receptora, sin perjuicio de anotar que, entre otras cosas, parte de las motivaciones esgrimidas por la reclamante no encuentra amparo en el derecho ni en la buena fe que rige el obrar de los particulares.

Por último, la sentenciadora de primera instancia analizó el proceso de tasación ejecutado por el Servicio de Impuestos Internos, considerando que éste se encontraba ajustado a derecho y a los antecedentes de hecho aportados al proceso, teniendo para ello en cuenta que no se desconocieron los porcentajes de participación de la reclamante en las sociedades citadas, que el activo subyacente de las empresas cuyos derechos y acciones se aportaron corresponden a acciones de Ripley Corp S.A., que la actora reconoce que Inversiones R Limitada y Compañía Encomandita por Acciones controla Ripley Corp S.A., que no fue posible al Servicio tasar el valor del aporte considerando operaciones de igual naturaleza y que no se acreditaron deudas sociales de Ripley.

Cuarto: Que, previo a analizar el recurso deducido, debe advertirse previamente 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 fin de que este tribunal pueda cumplir con la función uniformadora del derecho asignada por la ley. Para el desarrollo de tal propósito, la ley ha señalado que deben explicitarse los yerros jurídicos que se han cometido en la decisión de lo resuelto, 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 respecto de lo que racional y jurídicamente debería fallarse y lo que efectivamente se resolvió en la resolución impugnada, de manera tal que la declaración en sede de casación de una nulidad que en definitiva no ha de repercutir sobre la sentencia atacada carece de todo interés jurídico, atenta contra la economía procesal y como pronunciamiento abstracto es ajeno a la función jurisdiccional de este tribunal.

Por otra parte y como consecuencia de su consagración y sistematización legislativa y jurisprudencial, se ha señalado asimismo que, como mecanismo de impugnación, este arbitrio es de derecho estricto, en razón de que si el fundamento que permite la nulidad del fallo es la indebida aplicación del derecho, su falta de aplicación o errónea interpretación, no es posible pretender la nulidad de la sentencia que se ataca por motivos alternativos o subsidiarios, toda vez que tal planteamiento implica admitir que la infracción reclamada tiene ese mismo carácter, lo que contraría sus exigencias y finalidades, conforme a las cuales los yerros que se atribuyen al fallo recurrido deben plantearse derechamente.

Por último, 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 en que se ha alterado el valor probatorio fijado por la ley a las probanzas aportadas al proceso.

Quinto: Que, entonces, a la luz de lo expresado, del estudio del recurso aparecen una serie de defectos que impiden que prospere, toda vez que el



contribuyente plantea su impugnación sosteniendo la errónea concepción expresada por el Servicio de Impuestos Internos y los sentenciadores del fondo respecto de lo que debe entenderse por legítima razón de negocios, omitiendo considerar que aquellas que fueron invocadas por su parte como comprendidas dentro de tal término no se tuvieron por acreditadas, de tal suerte que no es posible siquiera admitir que el ente fiscalizador actuara fuera de la órbita de su competencia incluso de aceptarse que la recta interpretación de tal término corresponde a la postulada en autos. En esas condiciones, aún en el evento de compartir esta Corte la tesis principal del recurso, de todos modos éste no puede prosperar al descartarse la comprobación fáctica de las razones en las que tal fundamento descansa.

Lo anterior es así porque la subsistencia de tales motivos – la falta de acreditación de los fundamentos del actuar de la reclamante como constitutivos de la legítima razón de negocios invocada – acarrea como necesaria consecuencia que aún en el caso de demostrarse los yerros denunciados en el recurso, su ocurrencia no determinaría la decisión del asunto en un sentido diverso del adoptado, al subsistir un fundamento de suficiente entidad como para desestimar la pretensión esgrimida, lo que conduce forzosamente a concluir que los errores de derecho que fundan la impugnación carecen de influencia en lo dispositivo del fallo.

Sexto: Que, sin perjuicio que la deficiencia constatada precedentemente es suficiente para desestimar sin mas el recurso, de la lectura atenta del libelo aparece que éste somete a la decisión del tribunal una petición que descansa, por una parte, en la inexistencia de los presupuestos para el ejercicio de la facultad de tasar que ejerciera el Servicio de Impuestos Internos, para – a continuación y prescindiendo de dicha tesis- postular otra por la que impugna el



parámetro tenido en cuenta para su ejercicio en el caso concreto, al señalar que se ha validado la tasación realizada asumiendo que el objeto del aporte sería uno diverso del realmente efectuado; situación que se complejiza al proponer una segunda tesis alternativa nuevamente a las dos anteriores, indicando que en el caso de estimar procedente la tasación, así como el punto de partida de la misma, se ha errado al no considerar las circunstancias en que tal operación se realiza, de acuerdo los fundamentos que expresa. Este planteamiento se estructura, de la forma expuesta, proponiendo una interpretación principal – que denuncia la improcedencia del actuar del ente fiscalizador - con ya no una, sino dos - de carácter subordinado la una de la otra- tesis referidas al ejercicio de las atribuciones- para el evento de resolver que el Servicio de Impuestos Internos actuó correctamente, demostrando que su carácter alternativo desconoce las exigencias formales que un recurso de derecho estricto debe cumplir, pues lo que el compareciente empieza por impugnar termina siendo aceptado.

Así; como la exigencia de precisar con claridad en qué consiste la aplicación errónea de la ley impide que puedan esgrimirse peticiones alternativas como las expuestas, ya que provoca que el arbitrio carezca de la certeza y determinación del vicio sustancial, radicando en el tribunal la función de precisar el motivo causante de nulidad, ha de concluirse que este requisito se encuentra incumplido y que, por ello, el recurso debe ser también desestimado, por este orden de razones.

Séptimo: Que, por último, este tribunal no puede dejar de tener además en cuenta para resolver como se ha dicho, que la exposición de motivos contenida en el recurso omite el fundamento correlativo referido a la infracción de las leyes reguladoras de la prueba indispensables para admitir su éxito, toda



vez que postulando hechos diversos a los establecidos en el libelo, se limita a manifestar su disconformidad con ellos y, en el único apartado que así lo pretende, omite hacerse cargo de las razones específicas dadas por el tribunal para privar de valor a la prueba documental citada y sustentar su discrepancia en el quebrantamiento de las reglas de la sana crítica, cuyos parámetros el legislador impone considerar en estas materias.

Octavo: Que, de esta manera, resulta forzoso concluir que el recurso es insuficiente para los fines propuestos, al tenor de lo que impone el artículo 767 del Código de Procedimiento Civil, que determina su procedencia cuando la sentencia atacada se haya “pronunciado con infracción de ley y esta infracción haya influido substancialmente en lo dispositivo de la sentencia”, toda vez que los yerros denunciados distan de tener ese carácter al apartarse de lo debatido en el juicio y de los hechos asentados en él y que no han sido adecuadamente impugnados encontrándose, en consecuencia, firmes.

Por estas consideraciones y de conformidad, además, con lo dispuesto en los artículos 764, 767 y 805 del Código de Procedimiento Civil, **se rechaza** el recurso de casación en el fondo deducido por don Cristian Aguila Jorquera, en representación de la reclamante, en lo principal de fojas 389, contra la sentencia de quince de septiembre de dos mil dieciséis, que se lee a fojas 387.

Acordada con el voto en contra del ministro señor Künsemüller, quien estuvo por acogerlo y anular, en consecuencia, el fallo impugnado, haciendo lugar al reclamo de la contribuyente, basado en los siguientes razonamientos:

1º Que del estudio de las sentencias dictadas y el recurso de casación en el fondo aparece con toda claridad que la razón primera y principal esgrimida para negar lugar a la reclamación es la no acreditación por la



contribuyente del requisito contenido en el inciso 5º del artículo 64 del Código Tributario, esto es, una “legítima razón de negocios”. Las restantes exigencias del precepto se entienden satisfechas.

En cuanto al inciso citado, la administración y los juzgadores echan en falta esa legítima razón en cuanto motivo determinante de la reorganización empresarial. Es sólo esta circunstancia – omisión de probar la legítima razón de negocios- lo que impide dar aplicación al artículo citado.

2º Que, lo relativo a la tasación efectuada por el Servicio de Impuestos Internos, que también se cuestiona, tiene carácter secundario frente al tema principal, ya que si concurre la legítima razón de negocios se satisface íntegramente la norma tributaria y no habrá lugar a tasación alguna.

3º Que, al no haber definido el legislador el concepto de “legítima razón de negocios” es menester recurrir a las reglas de interpretación generales y particulares, a fin de precisar, a los efectos de la jurisdicción, su real sentido y alcance que, como resulta convenido en este proceso, no es claro.

A juicio del recurrente, “legítima razón de negocios” es todo fin distinto al de evitar el pago de impuestos; en otras palabras, esta última finalidad es incompatible con la legítima razón requerida, la legitimidad radica sólo en la exclusión de todo efecto evasivo ligado a la operación. En esta lógica, la ausencia de un propósito evasivo es igual a la legítima razón de negocios y la existencia de este propósito – obviamente probada- es igual a la ilegítima razón de negocios.

4º Que la administración parece acoger el criterio expuesto cuando, a través de las circulares N° 68 de 1996 y N° 45 de 2001 opone “legítima razón de negocios” a un mecanismo elusivo de las obligaciones tributarias: “cuando



exista una legítima razón de negocio que la justifique. (la reorganización) y no una forma para evitar el pago de impuestos.”

Entonces, la justificación debe consistir en un negocio – en una “forma”- que por no estar dirigido a evitar el pago de tributos es una legítima razón. Este último vocablo, en su acepción relevante para lo que interesa en la especie, significa “motivo” o “causa”. La reorganización empresarial tiene una legítima razón cuando su motivo o causa no es evitar el pago de impuestos.

Los autores opinan que “debe tenerse presente que para que se trate de una reorganización empresarial se requiere que exista una legítima razón de negocios y no una forma de evitar el pago de impuestos”. (Aste, Curso sobre Derecho Tributario, T.I. Sexta Edición actualizada, Thomson Reuters, p.552). A su turno, Vergara Wistuba, al analizar los requisitos del artículo 64 del Código Tributario alude a una legítima razón de negocios como aquella que no se hace con el solo fin de evitar la facultad de tasación del S.I.I.(Manual de Derecho Tributario, T.I. Librotecna, p.148)

A fojas 91, en la página 15 de su escrito, la recurrida señala que la legítima razón de negocios no puede consistir en buscar una forma para evitar el pago de impuestos.

Por ende, lo que torna en ilícita o ilegítima la “forma” diseñada, al negocio organizado, es sólo la finalidad defraudatoria de los intereses fiscales y no otra.

5° Que el fallo de alzada, invocado en carácter de jurisprudencia sobre la materia, define la “legítima razón de negocio” como la “planificación que tenga un propósito comercial o económico diferente que el solo objetivo de evitar un impuesto” (SCA Arica, 06 de junio de 2012, Rol N° 3-2012)



En la sentencia dictada por la Corte de Apelaciones de Santiago el 22 de julio de 2014 (Rol 7682-2013) se sostiene que el concepto “legítima razón de negocios”, que está desarrollado en la ley a propósito de la reorganización de empresas y con fines específicos, implica que el proceso de planificación tributaria tenga una lógica de eficiencia, de racionalización, que tienda al mejoramiento de la organización empresarial y no *esconda en cambio un fraude a la ley*; cuando el único motivo que sostiene las operaciones sea la elusión, cabe desestimar la aludida razón de negocios.

6° Que el Servicio de Impuestos Internos no ha imputado a la contribuyente el propósito de burlar, en su beneficio, el cumplimiento de la obligaciones tributarias que pudieren afectarle.

Las sentencias dictadas no se hacen cargo, para fundar el rechazo del reclamo, del elemento valorativo que el propio Servicio sitúa categóricamente como central del concepto “legítima razón de negocios” y definidor del mismo: la ausencia del motivo y fin – ilícitos- de eludir el pago de tributos.

Ningún considerando desliza, siquiera, como hecho de la causa, que la reorganización empresarial haya tenido como fin inspirador, la defraudación de intereses fiscales.

En estas condiciones no es lícito traspasar los límites del precepto legal y censurar – agregando un nuevo requisito – la relevancia económica intrínseca de la operación, que no forma parte del interés fiscal.

7° Que, al resolver como lo han hecho, los magistrados intervinientes, sin dar por concurrente o probado en autos ese propósito que, por ser tributariamente reprochable, no puede legitimar la operación, han incurrido en las infracciones de ley que se denuncian en el libelo de casación y debe, en consecuencia, dejarse sin efecto el fallo cuestionado.



Regístrese y devuélvase, con sus agregados.

Redacción a cargo del abogado integrante señor Lagos y el voto en contra, de su autor.

Rol N° 92.870-2016.

Pronunciado por la Segunda Sala integrada por los Ministros Sres. Milton Juica A., Carlos Künsemüller L., Manuel Valderrama R., Jorge Dahm O., y el Abogado Integrante Sr. Jorge Lagos G. No firma el Ministro Sr. Juica y el Abogado Integrante Sr. Lagos, no obstante haber estado en la vista de la causa y acuerdo del fallo, por haber ambos cesado de sus funciones.



Autoriza el Ministro de Fe de la Excma. Corte Suprema

En Santiago, a dieciocho de octubre de dos mil dieciocho, notifiqué en Secretaría por el Estado Diario la resolución precedente.

