

Santiago, seis de noviembre de dos mil diecinueve.

**VISTOS:**

En estos autos rol N° 34.433-2017, se ha tramitado un procedimiento de reclamación tributaria, en que el abogado señor Juan Manuel Baraona Sainz, en representación de la reclamante Empresa Nacional de Energía Enx S.A. (en adelante Enx) en el primer otrosí de fojas 394, dedujo recurso de casación en el fondo en contra de la sentencia de cuatro de mayo de dos mil diecisiete, que se lee a fojas 389, dictada por la Corte de Apelaciones de Santiago.

El citado fallo confirmó la sentencia de primer grado, de fecha doce de julio de dos mil dieciséis, escrita a fojas 257, pronunciada por el Segundo Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, por la que se rechazó el reclamo deducido en contra de la Resolución Exenta 1700 N° 73, de 09 de mayo de 2014, emitida por la Dirección de Grandes Empresas del Servicio de Impuesto Internos (en lo sucesivo S.I.I.), que respecto del Año Tributario 2013 rebajó la pérdida tributaria declarada por la contribuyente de \$81.537.766.466 a \$1.470.050.167, y denegó parcialmente la solicitud de pagos provisionales por utilidades absorbidas, de \$6.220.088.974 a \$249.908.528.

A fojas 435, se dispuso traer los autos en relación.

**CONSIDERANDO:**

**PRIMERO:** Que la sociedad reclamante dedujo recurso casación en el fondo denunciando, en primer término, la infracción de los artículos 16, 17 y 21 del Código Tributario, toda vez que a la data de los hechos no existía una norma legal tributaria específica que regulara los efectos tributarios de las fusiones inversas y del Goodwill, de manera que frente a dichas situaciones resultaba forzoso aplicar



las reglas generales establecidas en la determinación de la renta líquida imponible contenidas en la Ley de la Renta y, resolver conforme a ellas.

Sobre el particular argumenta que el fallo impugnado, para resolver la contienda, no recurre a la solución que entregan los artículos 16, 17 y 21 del Código Tributario *-los que no pueden ser omitidos cuando el contribuyente se encuentra obligado a determinar sus rentas conforme contabilidad completa-*, sino que sin mediar enunciación normativa alguna, opta por aplicar erradamente cierta jurisprudencia administrativa emitida por el SII.

Refiere que por expresa aplicación del artículo 27 de la Ley de Sociedades Anónimas, las acciones de propia emisión adquiridas por ENEX fueron eliminadas y que, a partir de dicha eliminación, se generan efectos contables importantes, ya que las mismas no pueden sólo desaparecer del activo, sino que deben verse reflejadas también en el capital social hasta el monto que ellas representan y el excedente debe materializarse en el resultado, puesto que no existe ningún pasivo correlativo al cual asociarla.

Sostiene que si el valor de adquisición de las acciones hubiera sido coincidente con el capital social que representaban, no se habría generado efecto alguno ni financiero ni tributario, y la contrapartida equivalente de la eliminación del activo sería solamente en la cuenta de capital, generándose el efecto de rebaja patrimonial. No obstante –explica el recurrente-, en aquellos casos en que ambos valores no coinciden, la diferencia debe verse reflejada en alguna parte, puesto que puede implicar un detrimento patrimonial, como sucede en este caso o bien un incremento patrimonial que no pueden quedar en el aire o simplemente desaparecer.



**SEGUNDO:** Que el segundo motivo de nulidad sustancial invocado por la recurrente, dice relación con la infracción de los artículos 2, N°1 y 31, N° 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Al efecto argumenta que la Ley de la Renta permite expresamente en su artículo 31 rebajar como gasto aquellos provenientes de las pérdidas por la empresa y que, si a raíz de la eliminación o desaparición de un activo se genera un detrimento patrimonial, éste debe ser deducido de la renta bruta en la entidad que lo sufre.

Expone que el fallo recurrido no da ni analiza razones que descarten lo dispuesto en el artículo indicado, limitándose a señalar en su considerando 27°, que la pérdida tributaria declarada por el contribuyente fue aumentada indebidamente por éste, razón por la cual los ajustes señalados han sido agregados a su renta líquida, rebajando la pérdida tributaria, y que dicha operación trae como consecuencia que el monto a devolver por concepto de pagos provisionales por utilidades absorbidas, se ve rebajado en proporción al monto de la pérdida aceptada por el ente fiscal, conclusión que es a todas luces errada, ya que es producto de una errada aplicación de las normas en análisis.

**TERCERO:** Que en tercer término, la recurrente denuncia la vulneración del artículo 26 del Código Tributario, por cuanto Enx se había ajustado de buena fe a una determinada interpretación de las leyes tributarias efectuada por el S.I.I. mediante el Oficio N° 3.850 de 24 de septiembre de 2001, mediante el cual dicha repartición pública dictaminó que existía un Goodwill tributario en caso que la sociedad absorbente, sin haber efectuado inversión efectiva alguna en la sociedad absorbida, reuniese el 100% de las acciones de esta última por haber sido todas ellas aportadas a la primera, debiendo, en dicho evento, registrar los activos de la sociedad que se disuelve en los registros contables de la sociedad absorbente o



receptora de éstos, en el valor en que las acciones fueron adquiridas, y distribuyéndose así, proporcionalmente, el precio de adquisición de la totalidad de las acciones, entre todos los activos no monetarios traspasados o adquiridos producto de la fusión.

Finaliza solicitando que se acoja el recurso y se invalide sentencia recurrida, dictando una sentencia de reemplazo por la que se acoja en todas sus partes el reclamo.

**CUARTO:** Que para un mejor entendimiento de las causales de nulidad sustancial, que se explicitarán más adelante, resulta preciso señalar cuales son los antecedentes de la presente causa:

1.- Con fecha 05 de junio de 2012, se produjo una fusión inversa por la que la empresa reclamante, al efecto una sociedad filial de la matriz Río Aurum S.A., absorbió a esta última, en cuyo capital social se encontraban acciones emitidas por Enex. Luego de ello, la sociedad recurrente rebajó dichas acciones en su capital social, en la proporción que éstas reflejaban, solicitando al ente fiscalizador tributario la devolución de los pagos provisionales por las utilidades absorbidas respecto del Año Tributario 2013.

2.- Por medio de la Resolución Exenta 1700 N° 73, de 09 de mayo de 2014, la Dirección de Grandes Empresas del S.I.I., se rebajó la pérdida tributaria declarada por la contribuyente Enex, para el Año Tributario 2013, de \$81.537.766.466 a \$1.470.050.167, y se denegó parcialmente la solicitud de pagos provisionales por utilidades absorbidas efectuada por éste, de \$6.220.088.974 a \$249.908.528.

3.- Dicha resolución tiene como argumento principal que ENEX no tendría derecho a la pérdida producida con ocasión de la fusión por medio de la cual habría absorbido a su matriz, la sociedad Río Aurum S.A., por cuanto no se



cumplirían los supuestos para el reconocimiento del GOODWILL tributario, en particular, la existencia de una inversión previa por parte de la sociedad absorbente en la sociedad absorbida.

4.- Que la contribuyente Empresa Nacional de Energía Enx S.A. dedujo con fecha 25 de agosto de 2014, reclamación en contra de la ya citada resolución.

5.- Que los sentenciadores del grado desestimaron sus alegaciones, teniendo presente para ello que *“QUINTO: Que en este orden de ideas, cabe tener presente que para configurar el denominado goodwill tributario se hace preciso, primero estar en presencia de una fusión de acuerdo a lo establecido en el artículo 99 de la Ley N° 18.046 sobre Sociedades Anónimas, circunstancia esta última que en la especie no ha sido puesta en duda por las partes; en segundo término, se requiere que la sociedad que absorbe posea una inversión previa en la firma absorbida y que esto haya significado un desembolso efectivo; para finalmente, ser necesario efectuar la comparación entre el valor efectivo de lo invertido y el capital propio tributario de la sociedad que es absorbida y que de ello resulte una diferencia positiva. De este modo, consta de los antecedentes tenidos a la vista, que la sociedad absorbente no realizó una inversión efectiva en su matriz que implicara un desembolso pecuniario, por lo que manifiestamente no se pueden dar por acreditados los dos últimos requisitos que harían procedente el goodwill tributario en el presente caso.*

**QUINTO:** Que, en primer término, es preciso señalar el artículo 31 numeral 3° de la Ley sobre Impuesto a la Renta –*mencionado por la recurrente en su arbitrio*–, dispone que la renta líquida se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados, en especial, 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.

El mismo precepto faculta para deducir las pérdidas de ejercicios anteriores, siempre que concurran los requisitos del inciso precedente.

Luego, dispone que en el caso que las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades percibidas en el ejercicio, el impuesto de primera categoría pagado sobre dichas utilidades incrementadas, se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida, y se aplicarán las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que señalan los artículos 93 a 97 de la misma Ley.

**SEXTO:** Que concatenado con lo anterior, es preciso señalar que el artículo 96 de Ley sobre Impuesto a la Renta, dispone que en el caso que los impuestos anuales, resulten superiores al monto de los pagos provisionales reajustados en conformidad a su artículo 95, la diferencia adeudada deberá reajustarse de acuerdo con el artículo 72 y pagarse en una sola cuota al instante de presentar la respectiva declaración anual.

Luego, el artículo 97 de la normativa en análisis, regula el reintegro de las devoluciones obtenidas por el contribuyente en el proceso de operación de renta, en aquellos casos en que se determine su improcedencia.

Las citadas disposiciones legales, corresponden a las normas tributarias sustantivas, esto es, decisoria litis, respecto de las cuales la recurrente no ha denunciado error de derecho, no bastando para ello la simple referencia que la impugnante efectuó del artículo 31, N° 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, toda vez que la misma no fue engarzada con las restantes normas antes desarrolladas y, por ende, carece de una adecuada fundamentación, por lo que aún de ser efectivos los argumentos plasmados en el arbitrio, "*esta Corte está impedida de*



*pronunciar una decisión favorable al recurrente, ya que no ha alegado vulneración alguna de las normas sustantivas que el SII entendió quebrantadas y que originaron la fiscalización que culminó en las liquidaciones que se reclaman (...)*". (Sentencia Corte Suprema, Rol N° 8032-2013 de 4 de noviembre de 2013). De igual modo, *"todo lo anterior revela que el recurso no se ha ocupado de la eventual infracción de las normas decisoria litis con carácter básico y esencial (...). El recurso debe hacer un cuestionamiento concreto de la indebida aplicación de las normas decisorias o falta de aplicación de las mismas a fin de demostrar el error, de manera tal que esta Corte quede en condiciones de abocarse íntegramente a la cuestión planteada por las partes"* (Sentencias Corte Suprema Roles N°s 76.317-2016 y 5276-2018 de 25 de abril de 2018 y 9 de mayo de 2018, respectivamente).

**SÉPTIMO:** Que no obstante que lo anteriormente razonado permite desde ya rechazar el arbitrio en estudio, esta Corte se hará igualmente cargo de las causales de casación contenidas en el recurso, resultando preciso señalar al efecto que la sentencia en estudio para rechazar la pretensión de la reclamante tuvo en consideración, en primer término, que en la especie no se configuran los requisitos del denominado goodwill tributario –*en especial que la sociedad que absorbe posea una inversión previa en la firma absorbida y que esto le haya significado un desembolso efectivo-* y que, en un segundo orden de ideas, no es efectivo lo sostenido por Enx, en cuanto a que el Servicio de Impuestos Internos se habría apartado de lo resuelto con ocasión de la emisión del Oficio N° 3.850 de fecha 24 de septiembre de 2001, toda vez que de la lectura del mismo se colige que los requisitos exigidos por dicha repartición pública para la configuración del goodwill tributario era los mismos que se enunciaron en la resolución que se impugna.



**OCTAVO:** Que las antedichas circunstancias constituyen hechos de la causa, por lo que –*como lo ha sostenido con anterioridad esta Corte en los autos Rol N° 12.165-2017, por sentencia de fecha veintinueve de abril de dos mil diecinueve*– para desvirtuarlos e instalar la premisa fáctica favorable a las pretensiones de la recurrente, es necesario que el fallo recurrido en sus fundamentaciones hubiese incurrido en violación de las leyes reguladoras de la prueba, lo que se produce cuando los sentenciadores invierten el onus probandi, rechazan las pruebas que la ley admite, aceptan las que la ley rechaza, desconocen el valor probatorio de las que se produjeron en el proceso cuando la ley les asigna uno determinado de carácter obligatorio, o alteran el orden de precedencia que la ley les diere.

Por lo demás, cabe señalar que es el propio Código Tributario el que se encarga de establecer un sistema de valoración conforme a las reglas de la sana crítica, en su artículo 132, incisos 14° y 15°.

En la especie, sin embargo, la recurrente no denunció como infringidas las normas reguladoras de la prueba, por lo que las conclusiones a las que arribaron los sentenciadores del grado deben tenerse como hechos inamovibles por esta Corte, lo que implica necesariamente desestimar las pretensiones de la parte reclamante.

**NOVENO:** Que, por lo demás, debe tenerse en consideración que de la lectura del recurso de casación en el fondo deducido por la sociedad reclamante, aparece de manifiesto que se han planteado subsidiariamente causales que son contradictorias, lo cual hace que ellas se anulen entre sí, por lo que formalmente no corresponde emitir un pronunciamiento sobre ellas, ya que proceder en contrario implicaría, por una parte, aceptar que la infracción reclamada podría tener fundamentos alternativos y, por la otra, que esta Corte debería seleccionar



una causal por sobre otra, lo que le está vedado dada la naturaleza de derecho estricto del recurso, argumentos todos que llevan a reafirmar la decisión de desestimar el arbitrio en estudio.

Así, por lo demás, lo ha sostenido esta Corte en los pronunciamientos contenidos en los Roles N° 1.941-2012, de nueve de agosto de dos mil doce; y N° 33.802-2017, de nueve de octubre de dos mil diecinueve.

**DÉCIMO:** Que, por todo lo que se ha expuesto y razonado, esta Corte concluye que no se ha producido en el presente caso ninguno de los errores de derecho denunciados por la impugnante, de tal manera que el recurso de nulidad de fondo entablado no puede prosperar y también debe ser desestimado.

Y visto, además, lo dispuesto en los artículos 767 y 805 del Código de Procedimiento Civil, **SE RECHAZA** el recurso de casación en el fondo deducido por la reclamante Empresa Nacional de Energía Enx S.A., en el primer otrosí de fojas 394, en contra de la sentencia dictada por la Corte de Apelaciones de Santiago con fecha cuatro de mayo de dos mil diecisiete, que rola a fojas 389.

Se previene que el Ministro señor Künsemüller concurre a la decisión, en mérito, únicamente, a los siguientes razonamientos:

**Primero:** Que el recurso de casación es, en opinión unánime de doctrina y jurisprudencia, de derecho estricto, característica que se entiende ratificada por el artículo 772 del Código de Procedimiento Civil, que obliga al recurrente a expresar todos y cada uno de los errores de derecho contenidos en el fallo impugnado.

**Segundo:** Que, los preceptos legales cuya infracción se omite denunciar en el libelo *-decisorios para la resolución del conflicto planteado-* están citados por el juez a quo entre los fundamentos de Derecho de la sentencia, de modo que por integrar la armadura jurídica de la misma, necesariamente debieron incluirse entre



los preceptos legales cuyo desconocimiento influyó causalmente *-según el recurrente-* en el veredicto que vulneró sus derechos.

Que esta Corte Suprema ha declarado que siendo la casación en el fondo de derecho estricto, no podría la Corte Suprema *-aun cuando estimara que se han violado los preceptos que el recurso estima transgredidos-* dar lugar al recurso, si para ello debería declarar también la infracción de los preceptos fundamentalmente aplicados por la sentencia y cuya transgresión el recurso no aduce y que la Corte de Casación no puede declarar de oficio. (SCS, 05.10.1961, R., t.58, secc. 1ª, p. 14)

**Tercero:** Que, si son inaceptables las causales de casación que se fundan en infracción de disposiciones legales ajenas a la materia del juicio (SCS, 35 sentencias en el Repertorio del Código de Procedimiento Civil, T.IV, p. 105), resulta evidente que en el arbitrio procesal han de denunciarse como infringidas todas las normas jurídicas relativas a la cuestión debatida en el proceso, carga que la parte recurrente no ha satisfecho.

**Cuarto:** Que, tratándose de un recurso de casación en el fondo, cuya misión es establecer si ha existido o no una infracción de ley en un caso concreto, con influencia decisiva en lo resolutivo, el rol principal lo desempeñan las leyes y no las normas de orden secundario-administrativo.

Los oficios o dictámenes del Servicio de Impuestos Internos no son, en general, vinculantes para los tribunales de justicia, sin perjuicio que en casos especiales, como por ejemplo el reglado en el artículo 26 del Código Tributario, puedan sustentar bajo determinadas condiciones la buena fe del contribuyente e impedir un cambio de criterio arbitrario por parte del organismo fiscal, con perjuicio patrimonial para el administrado.



**Quinto:** Que, en la especie, la discusión jurídica ha girado fundamentalmente en torno a la interpretación contenida en el Oficio ORD. 3850/2001 del cual los intervinientes extraen conclusiones opuestas.

Que, pese a no tratarse de un precepto legal, como en este caso ha servido de base sustentatoria al reclamo, a la respuesta del ente fiscal y a las decisiones de los órganos jurisdiccionales, conviene tener presente que al aludir el mencionado Oficio a pronunciamientos anteriores recaídos en hipótesis de adquisición y posterior eliminación de acciones con motivo de absorciones societarias, el Servicio de Impuestos Internos expresa que tales pronunciamientos tienen por finalidad reconocer contable y tributariamente la inversión o el desembolso efectivo en que la sociedad absorbente haya incurrido al adquirir las acciones de la compañía absorbida; precisamente, lo que se tiene por no acreditado en el proceso es la inversión o desembolso efectivo previamente efectuado, situación fáctica que el libelo no logra contrarrestar.

Regístrese y devuélvase, con sus agregados.

Redacción a cargo del Ministro Sr. Valderrama y de la prevención, de su autor.

**Nº 34.433-2017**

Pronunciado por la Segunda Sala integrada por los Ministros Sres. Hugo Dolmestch U., Carlos Künsemüller L., Manuel Antonio Valderrama R., Jorge Dahm O., y la Abogada Integrante Sra. Maria Cristina Gajardo H. No firma el Ministro Sr. Dolmestch, no obstante haber estado en la vista de la causa y acuerdo del fallo, por estar con feriado legal.





XLGNCJMMZ

Autoriza el Ministro de Fe de la Excma. Corte Suprema

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

