

GASTO TRIBUTARIO POR INTERESES PAGADOS O DEVENGADOS EN OPERACIONES DE CRÉDITO: ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA

Antonio Faúndez Ugalde

Profesor de Derecho Tributario,
Candidato a Doctor en Derecho.
Magíster en Gestión Tributaria,
Colaborador CET UChile



ABSTRACT

Este artículo presenta el análisis de la sentencia definitiva pronunciada en causa RIT GR-01-00003-2011, del Tribunal Tributario y Aduanero de Arica, tanto desde la perspectiva de la forma como el tribunal argumenta y ejerce su función, como desde la perspectiva de los efectos propios que se producen en procesos de planificación tributaria, particularmente, en base a la posibilidad de las empresas de poder deducir como un gasto los intereses pagados o devengados en operaciones de crédito.

1.- INTRODUCCIÓN

La sentencia definitiva pronunciada en la causa RIT GR-01-00003-2011 del Tribunal Tributario y Aduanero de Arica²⁴⁷, permite, para quien se interesa por el derecho tributario, a lo menos dos lecturas. La primera favorable, al resolver un tema de carácter complejo, centrado en una planificación tributaria en el ámbito internacional,

²⁴⁷ Cabe hacer presente que la sentencia definitiva pronunciada en la causa RIT GR-01-00003-2011 del Tribunal Tributario y Aduanero de Arica, a la fecha de la publicación de este artículo, aún no se encuentra ejecutoriada, la cual fue confirmada por la Corte de Apelaciones de Arica en Rol N° 3-2012, encontrándose actualmente radicada ante la Corte Suprema para conocer de un recurso de casación presentado por la reclamante.

cuyo análisis se hace de fácil comprensión al que principia en estos escorzos. La segunda, un tanto crítica, planteando el problema de la función que desarrollan los jueces en el pronunciamiento de sus sentencias, lo que radica en la creación de normas jurídicas y en los efectos que derivan de la sujeción del juez a la ley.

Es por lo anterior que para efectos pedagógicos he decidido abordar el estudio en dos partes, por un lado, estableciendo un enfoque práctico relacionado con la tributación de las empresas, y, por otro lado, un enfoque vinculado a las ciencias del derecho. Es así que, primero, estableceré el planteamiento del caso en base a la posibilidad de las empresas de poder deducir como un gasto los intereses pagados o devengados en operaciones de crédito, siguiendo con la posición asumida por el órgano fiscalizador frente a dichas operaciones, para concluir con el análisis de la sentencia definitiva individualizada y sus efectos en los procesos de planificación tributaria.

Como segunda parte del estudio enfrentaré un análisis crítico de la sentencia desde la perspectiva de la forma como el tribunal argumenta y ejerce la función judicial.

2.- ASPECTOS DE PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA

2.1.- Planteamiento del caso

La planificación tributaria que fue objeto de análisis en la sentencia definitiva pronunciada en causa RIT GR-01-00003-2011 del Tribunal Tributario y Aduanero de Arica, radicó en la posibilidad de una empresa de poder deducir como gasto los intereses pagados o devengados en operaciones de crédito, los que habrían generado una pérdida tributaria –objetada por el Servicio de Impuestos Internos– que se arrastraría desde el año 2001.

La referida planificación se estructuró en las siguientes dos partes:

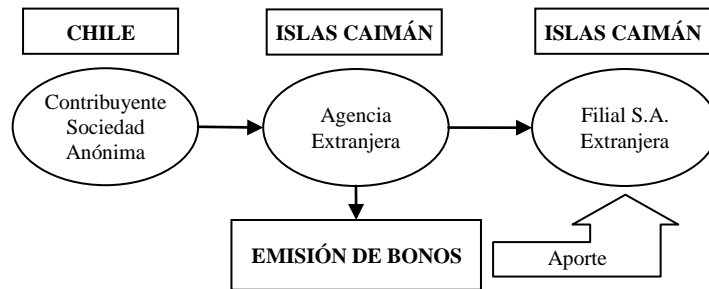
2.1.1.- Primera parte de la planificación tributaria

Esta primera parte de la planificación refleja la forma cómo se generó el gasto por concepto de intereses pagados o devengados en operaciones de crédito, la cual se divide en las siguientes etapas:

Etapa I: la contribuyente –organizada como sociedad anónima–, en el año 1999, constituyó una Agencia Extranjera²⁴⁸ en Islas Caimán.

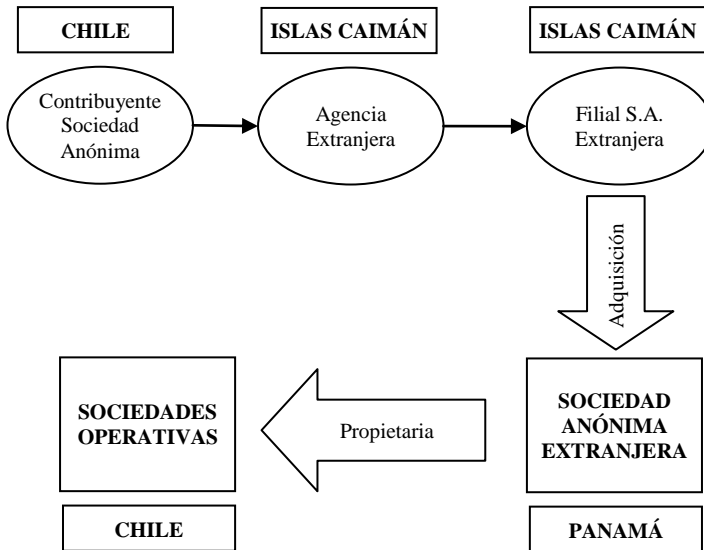
Etapa II: en el mismo año 1999, la Agencia Extranjera de la contribuyente emite bonos bajo la regla de 144-A de la Securities Act de los Estados Unidos, con vencimiento en siete años y con un interés de 9,875%, pagadero semestralmente.

Etapa III: ese mismo año la contribuyente, a través de su Agencia Extranjera, constituye una Filial Sociedad Anónima Extranjera también en Islas Caimán, aportando la recaudación obtenida por la emisión de los bonos 144-A. Lo anterior se puede graficar en el siguiente cuadro:



Etapa IV: posteriormente, en el mismo año, la Filial Sociedad Anónima Extranjera adquirió el 100% de las acciones de una Sociedad Anónima Extranjera domiciliada en Panamá, la que sería dueña de cinco Sociedades Operativas ubicadas en Chile, lo que se grafica en el siguiente cuadro:

²⁴⁸ La agencia o establecimiento permanente es “[...] una prolongación efectiva, en otro país, de la actividad empresarial de su casa central, que puede o no estar relacionado con un lugar de operaciones” (Faúndez Ugalde, Antonio, *Agencias y otros establecimientos permanentes*, en *Manual de consultas tributarias*, N° 389 [Santiago, LegalPublishing, 2010], p. 21; EL MISMO, *Establecimientos permanentes: aspectos tributarios* [Santiago, Librotecnia, 2009], p. 34; EL MISMO, *Beneficios atribuidos a establecimientos permanentes*, en *Revista de Derecho de la Empresa*, N° 21 [Santiago, Legis S.A., 2010], p. 101). Los efectos jurídicos del establecimiento permanente distan de sus efectos tributarios; mientras que jurídicamente se le considera como la misma entidad que su matriz, lo que implica, por ejemplo, que entre ellos no se pueden celebrar ningún tipo de contrato, atendido a que para tal efecto se requieren dos sujetos, uno que asuma la calidad de deudor y, el otro, la calidad de acreedor, supuestos que no se verifican en este caso; por otro lado, asumirá su tributación como un sujeto independiente y distinto de la matriz, lo que se encuentra regulado en los artículos 38 y 41B, respectivamente, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.



En resumen, en esta primera parte la planificación de la contribuyente radicó en constituir una Agencia Extranjera en Islas Caimán, la cual emitió bonos 144-A de los Estados Unidos de Norteamérica para financiar el aporte en una Filial Sociedad Anónima Extranjera constituida en el mismo lugar, la que a su vez adquirió el 100% de las acciones de una Sociedad Anónima Extranjera en Panamá dueña cinco Sociedades Operativas ubicadas en Chile.

Es importante destacar que la recaudación obtenida mediante la emisión de bonos 144-A de los Estados Unidos de Norteamérica, fue íntegramente destinada a financiar el aporte de capital en la sociedad Filial Sociedad Anónima Extranjera, luego, dicho financiamiento fue refinanciado para generar ahorros en el pago de intereses y que la contribuyente Sociedad Anónima, actuando mediante su Agencia Extranjera en Islas Caimán, suscribió los siguientes créditos:

- Crédito Sindicado: en diciembre de 2004, la Agencia Extranjera en Islas Caimán, celebró un contrato de crédito sindicado externo organizado por Cooperatieve Centrale Raiffeisen-Broerenleenbank B.A., Rabobank International, New York Branch, y BCI Asesorías Financieras S.A., procediendo, en marzo de 2006, a destinar parte de dicho crédito a pagar la obligación contraída mediante la emisión de los Bonos 144-A de los Estados Unidos de Norteamérica, cuya fecha de vencimiento fue precisamente en marzo de 2006. En septiembre de 2006, la Agencia Extranjera en Islas Caimán suscribió una modificación al referido Crédito Sindicado, con el objeto de extender el calendario de amortizaciones por dos años, fijar el margen que se aplica a la tasa de interés y flexibilizar ciertas restricciones financieras.

- Crédito con Banco Rabobank Curacao N.V., Banco de Crédito e Inversiones y Citibank N.A.: en agosto de 2007, la Agencia Extranjera en Islas Caimán suscribió contratos de créditos bilaterales con los referidos bancos, con los cuales prepagó parcialmente el Crédito Sindicado externo señalado en el punto anterior.

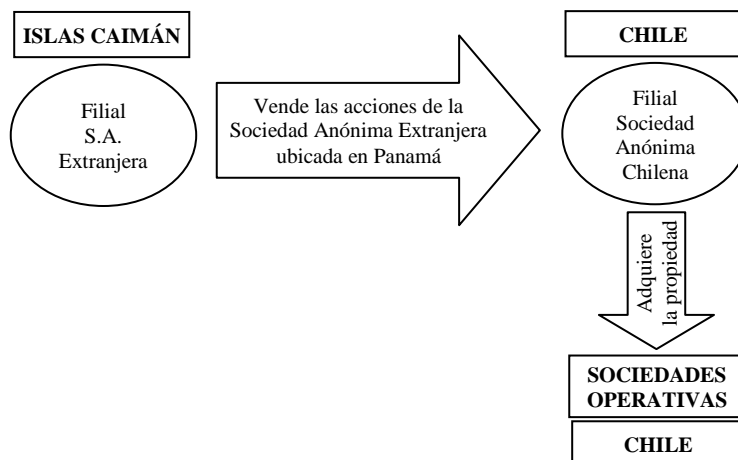
2.1.2.- Segunda parte de la planificación tributaria

En esta segunda parte, si bien no incide directamente en la generación de los intereses por operaciones de crédito, cierra el proceso de planificación asumida por la contribuyente, la cual se constituirá en la base de los fundamentos de la sentencia que se analizará más adelante.

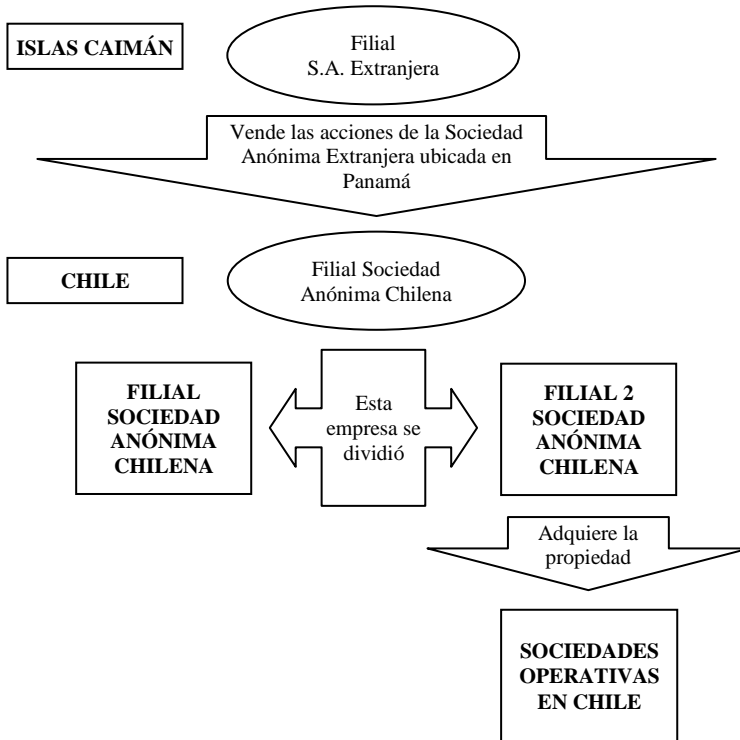
Esta parte se puede dividir en las siguientes etapas:

Etapas I: la Filial Sociedad Anónima Extranjera, luego de adquirir el 100% de las acciones de la Sociedad Anónima Extranjera ubicada en Panamá, procedió a venderlas a una Sociedad Anónima Chilena, filial de la contribuyente Sociedad Anónima, con lo cual dicha Filial Sociedad Anónima Chilena adquirió la propiedad de las Sociedades Operativas en Chile. La Filial Sociedad Anónima Chilena para pagar dicha compra de acciones registró en su contabilidad una cuenta de pasivo “cuentas por pagar” en favor de la Filial Sociedad Anónima Extranjera.

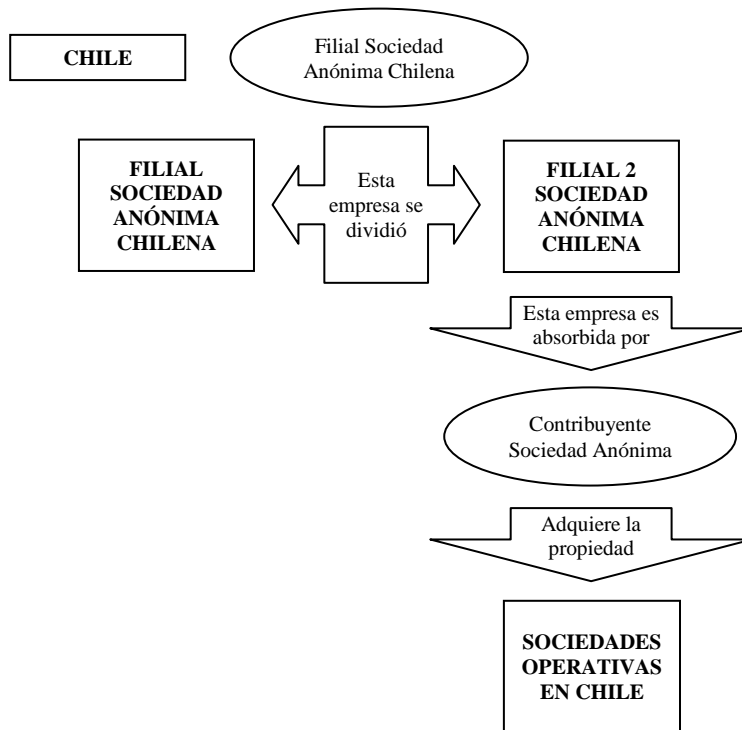
Esta primera etapa se puede graficar en el siguiente cuadro:



Etapa II: la Filial Sociedad Anónima Chilena, en base a una reorganización empresarial, se divide en dos empresas, subsistiendo la empresa madre. Producto de la división se constituye una Filial 2 Sociedad Anónima Chilena, a la cual se le asigna la propiedad de las Sociedades Operativas en Chile y la cuenta pasivo “cuentas por pagar” a favor de la Filial Sociedad Anónima Extranjera, lo que se grafica en el siguiente cuadro:



Etapa III: en esta última etapa el contribuyente Sociedad Anónima absorbe a su Filial 2 Sociedad Anónima Chilena, con lo que esta última deja de existir como persona jurídica y el contribuyente Sociedad Anónima, por esta vía, adquiere la propiedad de las Sociedades Operativas en Chile y la cuenta pasivo “cuentas por pagar” en favor de su Filial Sociedad Anónima Extranjera en Islas Caimán, lo que se representa en el siguiente cuadro:



2.2.- Fuentes y efectos en la tributación

Producto de la planificación descrita en el epígrafe anterior, se determinó un resultado tributario negativo en la Agencia Extranjera, el que deriva, principalmente, de gastos por concepto de intereses que se han devengado con ocasión de la obtención de recursos, mediante la emisión de bonos 144-A en el año 1999 y las obligaciones que de manera sucesiva se contrajeron con el fin de refinanciar este pasivo, que fueron invertidos como aporte de capital en la Filial Sociedad Anónima Extranjera constituida en Islas Caimán.

El N° 1 del inciso tercero del artículo 31 de la Ley de sobre impuesto a la renta señala que procederá especialmente la deducción de los siguientes gastos, en cuanto se relacionen con el giro del negocio: los intereses pagados o devengados sobre las cantidades adeudadas, dentro del año a que se refiere el impuesto. Agrega la misma disposición que no se aceptará la deducción de intereses y reajustes pagados o adeudados, respecto de créditos o préstamos empleados directa o indirectamente en la adquisición, mantención y/o explotación de bienes que no produzcan rentas gravadas

en esta categoría. Es precisamente esta disposición la que respaldó la planificación elaborada por el contribuyente, lo cual habría generado la pérdida en la Agencia Extranjera en Islas Caimán desde el año 2000.

Por su parte, el N° 3 del inciso tercero del artículo 31 de la Ley sobre impuesto a la renta señala que podrán deducirse las pérdidas de ejercicios anteriores, siempre que se traten de pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial a que se refiere el impuesto. Agrega la misma disposición que para estos efectos, las pérdidas del ejercicio deberán imputarse a las utilidades no retiradas o distribuidas, y a las obtenidas en el ejercicio siguiente a aquel en que se produzcan dichas pérdidas, y si las utilidades referidas no fuesen suficientes para absorberlas, la diferencia deberá imputarse al ejercicio inmediatamente siguiente y así sucesivamente.

Las dos disposiciones anteriores necesariamente se deben relacionar con lo establecido en el N° 1 de la letra B del artículo 41A de la Ley sobre impuesto a la renta y con el N° 2 del artículo 41B del mismo cuerpo legal. El primer artículo indica que los contribuyentes que tengan agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior, deberán agregar a la renta líquida imponible del impuesto de primera categoría una cantidad equivalente a los impuestos que se adeuden hasta el ejercicio siguiente, o hayan pagado, en el exterior, por las rentas de la agencia o establecimiento permanente que deban incluir en dicha renta líquida imponible, excluyendo los impuestos de retención que se apliquen sobre las utilidades que se distribuyan. Para este efecto se considerarán sólo los impuestos adeudados hasta el ejercicio siguiente, o pagados, por el ejercicio comercial extranjero que termine dentro del ejercicio comercial chileno respectivo o coincida con éste.

La segunda disposición señala que las empresas constituidas en Chile que declaren su renta efectiva según contabilidad, en el caso que tengan agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior, el resultado de ganancias o pérdidas que obtengan se reconocerá en Chile sobre base percibida o devengada. Dicho resultado se calculará aplicando las normas sobre determinación de la base imponible de primera categoría, con excepción de la deducción de la pérdida de ejercicios anteriores (regulado en el inciso segundo del N° 3 del artículo 31), y se agregará a la renta líquida imponible de la empresa al término del ejercicio, determinándolas en la moneda del país en que se encuentre radicada la agencia o establecimiento permanente y se convertirá a moneda nacional y deberán registrarse en el fondo de utilidades tributables, a que se refiere el artículo 14, el resultado percibido o devengado en el extranjero que se encuentre formando parte de la renta líquida imponible.

De acuerdo con dicha normativa, la contribuyente Sociedad Anónima, para los efectos de calcular el resultado tributario por rentas provenientes del exterior, al término del

ejercicio agregó directamente a la renta líquida imponible del impuesto de primera categoría determinado por las rentas del país, el resultado tributario negativo obtenido en el ejercicio en el exterior por la Agencia Extranjera en Islas Caimán, pérdida que como se señaló precedentemente deriva de la deducción de gastos por concepto de intereses que se han devengado con ocasión de la obtención de recursos, mediante la emisión de bonos 144-A en 1999 y las obligaciones que de manera sucesiva se contrajeron con el fin de refinanciar este pasivo.

Producto de la referida pérdida, la cual se encuentra afecta al régimen general del impuesto de primera de la Ley sobre Impuesto a la renta, le permitió a la contribuyente Sociedad Anónima solicitar, por el año tributario 2010, una devolución de impuestos registrada en Código 85 de su Formulario 22, monto que derivó de la suma entre el pago provisional por utilidades absorbidas (PPUA), ubicado en el Código 167, y los créditos por gastos en capacitación, señalados en el Código 82, menos el monto señalado en el Código 114 relativo al impuesto único del inciso 3° del artículo 21 de la Ley sobre impuesto a la renta.

Dentro de las facultades que la ley concede al Servicio de Impuestos Internos de acuerdo con lo establecido en el artículo 59 y 60 del Código Tributario, se inició una auditoría a la contribuyente Sociedad Anónima, determinándose que ésta debía disminuir su pérdida tributaria según los antecedentes que se exponen a continuación.

2.3.- Fiscalización y criterios del Servicio de Impuestos Internos

2.3.1.- Partidas objetadas

De la auditoría practicada por el Servicio de Impuestos Internos a la contribuyente Sociedad Anónima se objetaron las siguientes partidas correspondientes al año tributario 2010:

Resultado tributario de la Agencia Extranjera en Islas Caimán.

Se estableció que la contribuyente Sociedad Anónima reconoció el resultado de su Agencia Extranjera en Islas Caimán desde el año tributario 2000, la cual soportó gastos por intereses desde su inicio, dando origen a la cuenta de "gastos financieros" la que se mantiene hasta el año tributario 2010.

Pérdida de arrastre utilizada como gasto.

Se estableció que la contribuyente Sociedad Anónima declaró pérdidas desde el año tributario 2000, siendo el factor determinante de esta situación, los resultados negativos arrojados por la Agencia Extranjera en Islas Caimán, ocasionados aparentemente a partir de las operaciones referidas anteriormente.

2.3.2.- Hechos no acreditados según el Servicio de Impuestos Internos

En cuanto al origen de la pérdida

En cuanto al origen de la pérdida, el órgano fiscalizador indica que la contribuyente Sociedad Anónima no acompañó antecedentes bancarios de los flujos eventualmente recibidos producto de las deudas contraídas por su Agencia Extranjera en Islas Caimán, sus avisos, cuotas, vencimientos, intereses pactados o pagados ni de los usos que se habrían dado a los dineros recibidos. Tampoco se habría informado del destino de los dineros obtenidos por la Agencia Extranjera, derivados de la emisión de bonos y los créditos eventualmente contraídos, ni tampoco acreditado, toda vez que no fueron acompañados documentos que dieran cuenta de su utilización en Chile o en el exterior, ni antecedentes contractuales debidamente traducidos en caso de tratarse documentos emitidos en el extranjero, asociados a dichas operaciones de crédito, ni acompañó antecedentes contables de las operaciones, tales como, comprobantes contables y libros mayores de las deudas y sus movimientos de capital e intereses, de los intereses asociados a la emisión de bonos o a las operaciones de crédito realizadas, sus tasas, sean las mismas fijas o variables; con el objeto de comprobar y permitir verificar los ajustes realizados a la renta líquida por concepto de estos gastos. Agrega el ente fiscalizador que la carencia de estos antecedentes no permitió efectuar los cálculos de intereses y reajustes derivados de los créditos y bonos, que eventualmente bajo los argumentos entregados en la respuesta a la Citación, “*fundamentarían las pérdidas de la Agencia Extranjera*”. Concluye señalando que tampoco se habría acreditado la existencia jurídica de la Filial Sociedad Anónima Extranjera en Islas Caimán.

Por lo tanto, los hechos no acreditados según el Servicio de Impuestos Internos serían los siguientes:

- i. Constitución de la Filial Sociedad Anónima Extranjera en Islas Caimán.
- ii. Traspaso de los capitales obtenidos con los financiamientos generados por la Agencia Extranjera, a la Filial Sociedad Anónima Extranjera, como pago de los derechos sociales adquiridos en la misma.

- iii. Celebración de los contratos de créditos señalados, y la convención acordada con su respectivo acreedor sobre los intereses generados por dichas operaciones.
- iv. Pago efectivo de los eventuales intereses generados por los créditos aparentemente contratados por la Agencia Extranjera.

En cuanto a la correlación entre ingresos y gastos

El Servicio de Impuestos Internos estableció que tampoco se habría acreditado la obtención de rentas por la Agencia Extranjera en Islas Caimán o por la matriz (contribuyente Sociedad Anónima) a partir de los financiamientos que se habrían contratado por la primera, y que desde el año comercial 2000 a la fecha la Agencia Extranjera solamente generaría pérdidas.

El ente fiscal deja constancia que el financiamiento que dio origen a los intereses cuestionados, no es necesario para producir la renta de la contribuyente Sociedad Anónima ni de su Agencia Extranjera, ya que no se encuentra acreditada la correlación entre rentas gravadas con impuesto de primera categoría y dichos gastos.

Concluye el Servicio indicando que, en cuanto a la procedencia del artículo 26 del Código Tributario invocado por la contribuyente auditada, relativa a la jurisprudencia administrativa que versa sobre la “potencialidad de generar rentas gravadas en primera categoría existente en la adquisición de los derechos sociales”, no es posible su aplicación, puesto que la justificación de las pérdidas cuestionadas tendría su origen en la adquisición de acciones de una sociedad anónima (Filial Extranjera en Islas Caimán) y no de derechos sociales de una sociedad de personas.

2.3.3.- Fundamentos de la resolución del Servicio de Impuestos Internos que decretó la disminución de la pérdida registrada por la contribuyente

La resolución dictada por el Servicio de Impuestos Internos estableció que la información que aportó la contribuyente Sociedad Anónima no habría resultado suficiente, ni permitió acreditar los gastos de intereses efectuados por la Agencia Extranjera, en los términos que exige el artículo 31 de la Ley sobre impuesto a la renta, por no contar con el debido respaldo documentario para evaluar la efectividad y cuantía de las operaciones eventualmente celebradas y, del mismo modo, los antecedentes expuestos y documentos aportados tampoco fueron suficientes para acreditar la pérdida de arrastre de su Agencia Extranjera en Islas Caimán utilizada como gasto por la contribuyente Sociedad Anónima (matriz), que se fundarían en los intereses provenientes de las deudas cuya existencia no fue justificada ni acreditada de modo alguno, ya que no se aportaron otras contabilizaciones además de aquella

correspondiente a la emisión de bonos USA serie 144-A para el año 1999, tales como cartolas, pagarés, cuadros o planillas que mostrasen la composición de los intereses devengados hasta el año comercial 2009.

Dicha resolución decretó disminuir parte de la pérdida invocada por la contribuyente Sociedad Anónima por el año tributario 2010, como asimismo, disminuir parte de la pérdida de arrastre registrada en el mismo período; además, se ordenó modificar los registros de determinación de la renta líquida imponible y del Fondo de Utilidades Tributables (FUT).

2.4.- Fundamentos del reclamo de la contribuyente Sociedad Anónima

Frente a la resolución del Servicio de Impuestos Internos que decretó disminuir la pérdida tributaria y la pérdida de arrastre, correspondiente al año tributario 2010, la contribuyente Sociedad Anónima procedió a interponer un reclamo ante el Tribunal Tributario y Aduanero de Arica bajo los siguientes fundamentos:

- i. Que los créditos obtenidos por la Agencia Extranjera en Islas Caimán han sido aplicados en operaciones relacionadas con el negocio de la contribuyente Sociedad Anónima (en adelante reclamante), por cuanto mediante ellos se han adquirido bienes susceptibles de generar rentas gravadas con impuesto de primera categoría. Indica que mediante dichos financiamientos, la reclamante, actuando a través de su Agencia Extranjera en Islas Caimán, materializó el aporte de capital a una sociedad constituida en el extranjero cuyo objeto fue el desarrollo de toda clase de inversiones relacionadas con el giro de la reclamante, inversión que permitió a su vez adquirir la propiedad de sociedades operativas constituidas en Chile.
- ii. Que el aporte de capital en una sociedad anónima extranjera, es una inversión susceptible de generar rentas gravadas con impuesto de primera categoría, toda vez que una potencial distribución de dividendos o enajenación de sus acciones quedaría sujeta a la aplicación de impuesto de primera categoría en carácter de régimen general. Agrega, que el Servicio de Impuestos Internos ha señalado en diversos pronunciamientos, que en materia de intereses se atiende a la susceptibilidad o potencialidad de la inversión de generar ingresos gravados con impuesto de primera categoría²⁴⁹. Es decir, aun cuando estos

²⁴⁹ Al respecto se puede consultar el Oficio N° 3424 del Servicio de Impuestos Internos, del 26 de julio de 2006, que su parte pertinente indica lo siguiente: “[...] *es factible la deducción como gasto necesario para producir la renta de los intereses pagados por una sociedad anónima a un banco con motivo de la contratación de un préstamo destinado completamente a financiar el capital de una sociedad de responsabilidad limitada que será su filial dedicada al rubro de*

ingresos tributables no se hayan generado efectivamente, debe ser posible que en el futuro se generen y en tal sentido se permite que quien generará estas rentas gravadas pueda deducir tales intereses como gasto. Así, indica la reclamante, se habría acogido de buena fe a los pronunciamientos que en dicho sentido ha emitido el propio Servicio, en los que se ratifica la posibilidad de deducirlos, en la medida que la inversión tenga la potencialidad de generar rentas gravadas con dicho impuesto, todo lo anterior, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 26 del Código Tributario²⁵⁰.

- iii. Que sin perjuicio de lo anterior, no es razonablemente correcto efectuar distinción alguna entre una matriz y una agencia, por cuanto desde un punto de vista jurídico y tributario ambas son la misma cosa y en consecuencia, conforman el mismo patrimonio y la misma persona jurídica, de modo que forzosamente debe existir una vinculación entre los gastos y los ingresos generados en una u otra. Indica la reclamante que la distinción a que alude el Servicio de Impuestos Internos en esta materia constituye una interpretación basada en argumentos meramente formales relacionados con el modo de

inversiones; lo anterior atendido a que los derechos en sociedades de personas constituyen bienes susceptibles de generar rentas gravadas en Primera Categoría a través del mayor valor que pueda obtener su titular al momento de su enajenación”. Este criterio también fue ratificado en Oficio N° 5077 de fecha 28 de julio de 1978, que en su parte pertinente indica lo siguiente: “[...] de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31°, N° 1, de la Ley de la Renta, si un contribuyente de la Primera Categoría, obligado a declarar renta efectiva, adquiere al crédito derechos en sociedades de personas puede rebajar de su renta bruta los intereses pagados o devengados sobre las cantidades adeudadas correspondientes al ejercicio comercial respectivo. Lo anterior, por cuanto los derechos en sociedades de personas constituyen bienes susceptibles de generar rentas gravadas en Primera Categoría a través del mayor valor que pueda obtener el titular de tales derechos al momento de su enajenación”.

²⁵⁰ El artículo 26 del Código Tributario dispone lo siguiente: “No procederá el cobro con efecto retroactivo cuando el contribuyente se haya ajustado de buena fe a una determinada interpretación de las leyes tributarias sustentadas por la Dirección o por las Direcciones Regionales en circulares, dictámenes, informes u otros documentos oficiales destinados a impartir instrucciones a los funcionarios del Servicio o a ser conocidos de los contribuyentes en general o de uno o más de éstos en particular.

El Servicio mantendrá a disposición de los interesados, en su sitio de Internet, las circulares o resoluciones destinadas a ser conocidas por los contribuyentes en general y los oficios de la Dirección que den respuesta a las consultas sobre la aplicación e interpretación de las normas tributarias. Esta publicación comprenderá, a lo menos, las circulares, resoluciones y oficios emitidos en los últimos tres años.

En caso que las circulares, dictámenes y demás documentos mencionados en el inciso 1° sean modificados, se presume de derecho que el contribuyente ha conocido tales modificaciones desde que han sido publicadas de acuerdo con el artículo 15°”.

determinar el resultado tributario de ambas entidades, interpretación que pierde sentido al considerar que es la propia Ley sobre impuesto a la renta la que reconoce la identidad que existe entre agencia y matriz al exigir que ambas consoliden sus resultados y tributen como una misma persona jurídica.

2.5.- Fundamentos de la sentencia definitiva del Tribunal Tributario y Aduanero de Arica

Las consideraciones que sustentaron lo resuelto por el Tribunal Tributario y Aduanero de Arica en la causa RIT GR-01-00003-2011, siguieron dos líneas, una, enfocada al criterio de la relación ingresos-gastos, como presupuesto para poder reconocer a los intereses pagados a los bancos como gastos susceptibles de deducirse de la renta líquida imponible, y, la segunda, con relación a la aplicación del artículo 26 del Código Tributario invocada por la contribuyente reclamante.

2.5.1.- En cuanto a la relación ingresos-gastos

En lo pertinente, la sentencia definitiva esgrimió los siguientes fundamentos:

- El considerando VIGÉSIMO TERCERO señala que desde la creación de la Agencia Extranjera en Islas Caimán, ésta sólo ha remitido pérdidas a la casa matriz (contribuyente Sociedad Anónima); o sea, la reclamante, en caso alguno, ha recibido rentas susceptibles de ser gravados con impuesto a la renta de primera categoría en Chile desde su agencia. Agrega que tampoco se ha verificado remesas o distribuciones de utilidades por parte de la Filial Sociedad Anónima Extranjera ubicada en Islas Caimán.

- El considerando VIGÉSIMO CUARTO concluye que en toda la documentación escrutada, no se encuentra algún antecedente que demuestre inequívocamente la relación entre ingresos y gastos y una debida concatenación de sucesos jurídicos, que permita seguir una línea que llegue a concluir que la reclamante mantuvo una unidad irrestricta con las otras sociedades, que satisfaga los requerimientos de la Ley sobre impuesto a la renta, en los términos de considerar los intereses pagados a los bancos como gastos susceptibles de deducirse de su renta líquida imponible.

- El considerando VIGÉSIMO SEXTO agrega que, después de haber ponderado y valorado debidamente todos los medios probatorios acompañados por la reclamante y, confrontados con las exigencias de la normativa de la Ley sobre impuesto a la renta y haber revisado el material probatorio reiteradamente, advierte que los mismos no son suficientes para demostrar el cumplimiento de la exigencia racional antes señalada,

esto es, que los intereses asociados a deudas, estén directamente relacionados con la generación de rentas afectas al impuesto de primera categoría y, por el contrario, dichos intereses generaron resultados tributarios sólo de pérdida para la reclamante, tanto por la partida de “Pérdida de Ejercicio”, como por la partida de “Pérdidas de Arrastre”, declaradas en el año tributario 2010.

- En cuanto las Sociedades Operativas en Chile adquiridas por la Filial Sociedad Anónima Extranjera en Islas Caimán, indica la sentencia en el considerando TRIGÉSIMO SEGUNDO que dicha Sociedad Anónima Extranjera al ser una Filial de la reclamante, hace evidente que no fue la actora o su Agencia Extranjera en Islas Caimán quien adquirió el dominio del grupo de empresas operadores, sino una empresa relacionada, pero que en definitiva es una persona jurídica distinta, con domicilio y nacionalidad en el extranjero a la que no le alcanza la legislación tributaria chilena. Agrega en el considerando TRIGÉSIMO TERCERO que, a mayor abundamiento, debe dejarse establecido de manera expresa, el hecho que una sociedad filial constituye ciertamente una sociedad nueva, poseedora de una personalidad jurídica propia distinta e independiente de la empresa principal, con patrimonio propio, que debe tener su propia contabilidad, es decir, separada de la empresa mayor. En otras palabras, una filial es distinta a una agencia o establecimiento permanente en donde existe con el propietario una unidad de personalidad jurídica, de allí que es muy distinto el tratamiento tributario que la normativa impositiva vigente otorga en relación con inversiones en el exterior en establecimientos permanentes, de aquel que otorga a las rentas del exterior que se obtengan a través de filiales.

2.5.2.- En cuanto a la aplicación del artículo 26 del Código Tributario

En este punto el análisis desarrollado en la sentencia resulta un tanto complejo.

Recordemos que uno de los fundamentos del reclamo fue que el aporte de capital en una sociedad anónima extranjera, es una inversión susceptible de generar rentas gravadas con impuesto de primera categoría, toda vez que una “potencial” distribución de dividendos o enajenación de sus acciones quedaría sujeta a la aplicación de impuesto de primera categoría en carácter de régimen general, lo cual se encontraría ratificado por el Servicio de Impuestos Internos en diversos pronunciamientos²⁵¹ y que la reclamante se habría acogido a ellos de buena fe de acuerdo con lo establecido en el artículo 26 del Código Tributario.

²⁵¹ Al respecto se puede consultar el Oficio N° 3424 del Servicio de Impuestos Internos, del 26 de julio de 2006.

Frente a dicho argumento de la reclamante la sentencia concluye en el considerando CUADRAGÉSIMO NOVENO que no es aplicable, en caso alguno, el artículo 26 del Código Tributario, ya que la reclamante “[...] *no aplica la interpretación administrativa dentro de su contexto, sino se asila en ella, sólo para dar la apariencia de plausible a una operación de planificación tributaria destinada a eludir la carga tributaria, en una operación que, a todas luces, no puede ser vista con una ‘legítima razón de negocios’*”.

Para arribar a esta conclusión la sentencia esboza latamente, a partir del considerando CUADRAGÉSIMO CUARTO, aspectos sobre la planificación tributaria desarrollada por el contribuyente, la que se puede resumir en los siguientes puntos:

- Indica la sentencia que la reclamante planificó una operación comercial de gran envergadura, con el objetivo de incorporar a su patrimonio las plantas productivas, ubicadas en las ciudades de Viña del Mar, Talca, Concepción, Temuco y Puerto Montt, logrando con ello la expansión de la empresa en el mercado²⁵².
- En el considerando CUADRAGÉSIMO QUINTO indica que la reclamante para lograr el objetivo de comprar las Sociedades Operativas en Chile, financió principalmente con deuda, más de una vez, el precio de los activos representado en las plantas productoras del centro y sur de Chile.
- En el considerando CUADRAGÉSIMO SEXTO señala la sentencia que, si se efectuara un análisis académico desde la perspectiva de las “*Técnicas de la Planificación Tributaria*”, sobre la operación descrita, se debería tener presente que en el Territorio de Ultramar del Reino Unido, Islas Caimán, la tributación está determinada sólo por impuestos indirectos, es decir, las rentas, los retiros o distribuciones de utilidades o de capital o flujos de dinero en general, desde el patrimonio de una empresa al de sus accionistas o socios, no están gravados con impuesto directo alguno, por lo que los dineros remesados por concepto de pagos de la deuda, desde la empresa matriz en Chile, a una filial (persona jurídica distinta y de distinta nacionalidad) en ese territorio, tienen como efecto tributario en Chile, el rebajar la base imponible de impuestos (por el hecho de ser un gasto) y, consecuentemente, disminuir el pago de impuestos a la renta de primera categoría y global complementario o adicional, en cada período en que los fondos se remesen o se pongan a disposición del acreedor. Por su parte, en la empresa ubicada en Islas Caimán, se puede distribuir o retirar esos fondos por parte de los socios o accionistas, sin que queden afectos a impuesto o generen efecto tributario alguno.

²⁵² El control de todas estas Sociedades Operativas en Chile se pueden consultar en el análisis desarrollado en el punto 2.1. de este artículo.

- El mismo considerando agrega que, si lo anterior se relaciona con el hecho que, en definitiva, la reclamante es dueña o controladora de la Filial Sociedad Anónima Extranjera en Islas Caimán, y los accionistas de ambas empresas son las mismas personas, esas personas podrían recibir fondos, a cualquier título, sin pagar impuesto a la renta. En otras palabras, todos los fondos que la reclamante destine al pago de la deuda con su Filial Sociedad Anónima Extranjera en Islas Caimán, disminuirán la base imponible de impuesto en Chile y pueden ser entregado a los accionista por esa Filial, a cualquier título –incluso utilidades– sin que dichos fondos paguen valor alguno por concepto de impuesto a la renta o global complementario o adicional, que deberían pagar en Chile. Adicionalmente, la Filial Sociedad Anónima Extranjera, como se señaló anteriormente, puede “devolver” los aportes de capital a las aportantes, sin que esas remesas estén afectas a impuesto a la renta alguno.

- Prosigue en el mismo considerando que, si la reclamante adquirió las plantas productivas mediante la fusión con la Filial 2 Sociedad Anónima Chilena, el año 2005: ¿qué sentido tiene que pague intereses por créditos para que un tercero las adquiera, antes de que ingresen a su patrimonio, en condiciones que pudo haberlas adquirido directamente? y ¿qué sentido tiene que pague intereses por créditos para que un tercero las adquiera, si para que ingresen a su patrimonio debe pagar un precio superior al que el tercero pagó por esas plantas? Concluye este considerando señalando que “[...] *la deuda y el pago de los intereses carece jurídicamente de causa*”.

- Finalmente, en el considerando CUADRAGÉSIMO NOVENO el sentenciador llegado a la convicción que las operaciones descritas “[...] *no son una gestión eficiente para la compra de las plantas, sino, por el contrario, han generado la duplicación del costo de los activos, que van a acarrear pérdidas tributarias en Chile de manera artificial, pero que disminuye o evita el pago de impuestos a la renta; a favor de la producción de utilidades, también artificial, en la Filial extranjera, ubicada en un territorio donde no existe la carga de los impuestos a la renta; por lo que, tratándose de costos artificiales, evidentemente no corresponden a aquellos necesarios para producir la renta*”. Cierra este fundamento esgrimiendo que se hace evidente que no es aplicable, en caso alguno el artículo 26 del Código Tributario, ya que la reclamante no aplica la interpretación administrativa dentro de su contexto, sino se asila en ella, sólo para dar la apariencia de plausible a una operación de planificación tributaria destinada a eludir la carga tributaria, en una operación que, a todas luces, no puede ser vista con una “legítima razón de negocios”.

2.6.- Conclusiones y comentarios a la sentencia

Como se indicó al comienzo de este artículo, la sentencia definitiva pronunciada en causa RIT GR-01-00003-2011 del Tribunal Tributario y Aduanero de Arica, al resolver un tema de carácter complejo, centrado en una planificación tributaria en el ámbito internacional, propone un análisis de fácil comprensión que orienta de mejor manera a quienes principian en estos escorzos.

En esta línea, las conclusiones y comentarios a esta sentencia se pueden plantear en los siguientes aspectos:

- i. Una lectura generalizada de la sentencia puede predicarse tanto respecto de sus fundamentos como de los antecedentes aportados al expediente, que la reclamante acreditó fehacientemente el origen de la pérdida, esto es, por la suscripción de distintas operaciones de crédito que derivaron en el pago de intereses por parte de su Agencia Extranjera en Islas Caimán. Por lo mismo, el punto central del conflicto radicó en determinar la procedencia de aceptar como un gasto los intereses devengados en dichas operaciones.
- ii. La sentencia definitiva dejó claramente establecido que la reclamante no acreditó que los intereses devengados asociados a deudas, estuvieran directamente relacionados con la generación de rentas afectas al impuesto de primera categoría; por el contrario, concluyó que dichos intereses generaron resultados tributarios sólo de pérdida para la reclamante. No obstante dicha conclusión, el sentenciador dejó de lado una interesante controversia que se había generado entre las partes del juicio; me refiero, a la “potencialidad” de la inversión de producir ingresos gravados con impuesto de primera categoría, relacionado, particularmente, con la eventual enajenación de la inversión efectuada por la reclamante a través de su Agencia Extranjera en la Filial Sociedad Anónima Extranjera en Islas Caimán.

En efecto, en esta controversia el sentenciador orientó su análisis a aspectos vinculados a la falta de una “legítima razón de negocios” en las operaciones realizadas por la reclamante, lo que condujo a concluir que no es aplicable, en caso alguno, el artículo 26 del Código Tributario, ya que la reclamante no aplicó la interpretación administrativa dentro de su contexto, sino se asiló en ella “[...] sólo para dar la apariencia de plausible a una operación de planificación tributaria destinada a eludir la carga tributaria”.

Recordemos que unos de los fundamentos del reclamo fue que el aporte de capital en una sociedad anónima extranjera, es una inversión susceptible de

generar rentas gravadas con impuesto de primera categoría, toda vez que una potencial distribución de dividendos o enajenación de sus acciones quedaría sujeta a la aplicación de impuesto de primera categoría en carácter de régimen general. Agrega, que el Servicio de Impuestos Internos ha ratificado este criterio, lo que se puede deducir del Oficio N° 3424, de fecha 26 de julio de 2006, que su parte pertinente indica que: “[...] *es factible la deducción como gasto necesario para producir la renta de los intereses pagados por una sociedad anónima a un banco con motivo de la contratación de un préstamo destinado completamente a financiar el capital de una sociedad de responsabilidad limitada que será su filial dedicada al rubro de inversiones; lo anterior atendido a que los derechos en sociedades de personas constituyen bienes susceptibles de generar rentas gravadas en Primera Categoría a través del mayor valor que pueda obtener su titular al momento de su enajenación*”. Este criterio también fue ratificado en Oficio N° 5077 de fecha 28 de julio de 1978, que en su parte pertinente indica lo siguiente: “[...] *de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31°, N° 1, de la Ley de la Renta, si un contribuyente de la Primera Categoría, obligado a declarar renta efectiva, adquiere al crédito derechos en sociedades de personas puede rebajar de su renta bruta los intereses pagados o devengados sobre las cantidades adeudadas correspondientes al ejercicio comercial respectivo. Lo anterior, por cuanto los derechos en sociedades de personas constituyen bienes susceptibles de generar rentas gravadas en Primera Categoría a través del mayor valor que pueda obtener el titular de tales derechos al momento de su enajenación*”.

Frente a esta posición, el Servicio de Impuestos Internos al contestar el reclamo señaló que en virtud de dicho pronunciamiento no es posible aplicar el artículo 26 del Código Tributario, puesto que la justificación de las pérdidas cuestionadas tendría su origen en la adquisición de acciones de una sociedad anónima (Filial Extranjera en Islas Caimán) y no de derechos sociales de una sociedad de personas al que se refiere la instrucción.

En tal sentido, la sentencia dejó pendiente una importante discusión que hubiese determinado la correcta aplicación del N° 1 del artículo 31 de la Ley sobre impuesto a la renta relacionada con la “potencialidad” de una inversión de generar ingresos gravados con impuesto de primera categoría ante su eventual enajenación.

- iii. Pero volvamos al criterio del sentenciador en cuanto a la falta de una “legítima razón de negocios” en las operaciones realizadas por la reclamante.

Lo curioso de la sentencia fue que terminó calificando dichas operaciones como actos constitutivos de una evasión tributaria, circunstancia que no fue prevista por el Servicio de Impuestos Internos en la etapa de fiscalización.

La sentencia hizo eco de la amplia doctrina de las técnicas de la planificación tributaria, y su relación con la elusión y evasión tributaria, precedente que resulta, a lo menos, innovador frente a la frugal jurisprudencia de los nuevos tribunales tributarios y aduaneros.

- iv. La distinción que se ha adoptado entre planificación, elusión y evasión tributaria, solamente sigue los lineamientos que la doctrina chilena ha adoptado en forma casi unánime. Sin embargo, un estudio más estricto –que excedería de los límites perseguidos en este artículo– puede revelar tantas clasificaciones como autores que se han referido al tema. A modo ejemplar, en la doctrina extranjera, Fasiani²⁵³ se refiere a la evasión en términos amplios, de la cual se distingue la evasión ilegal, que opera mediante actos prohibidos por la ley, y evasión legal, que consiste en actos u omisiones no prohibidos por la ley. El autor Durán-Sindreu²⁵⁴, distingue entre evasión ilegal y evasión legal, comprendiendo esta última la elusión fiscal definida como una conducta que se caracteriza por renunciar a poseer, a materializar, o a desarrollar una capacidad económica sujeta a gravamen. Otros autores como Giorgetti incluye dentro de la evasión lícita, los actos de omisión o renuncia del contribuyente, propios de la elusión; Gomes de Sousa distingue la figura de la elusión, que contrapone al fraude, a pesar de que acaba denominándola evasión; el autor Sampaio Doria equipara la evasión lícita a la elusión; Alberto Xavier abandona la clásica distinción entre evasión legal e ilegal, y clasifica la evasión en omisiva y comisiva²⁵⁵; Ferreiro²⁵⁶ señala que cuando el impuesto no se paga el impago puede ser ilegal (fraude fiscal) o legal

²⁵³ Fasiani, Mauro, *Principios de ciencia de la Hacienda* (Madrid, Editorial Aguilar, 1962), p. 232.

²⁵⁴ Durán-Sindreu Buxadé, Antonio, *Los motivos económicos válidos como técnica contra la elusión fiscal: economía de opción, autonomía de la voluntad y causa en los negocios* (Navarra, Editorial Aranzadi, 2007), p. 32.

²⁵⁵ Los autores Giorgetti, Gomes de Sousa, Sampaio Doria y Alberto Xavier son citados por el autor Durán-Sindreu Buxadé, Antonio, *Los motivos económicos válidos como técnica contra la elusión fiscal: economía de opción, autonomía de la voluntad y causa en los negocios* (Navarra, Editorial Aranzadi, 2007), p. 32.

²⁵⁶ Ferreiro Lapatza, José, *Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal*, en *Tratado de derecho tributario, a cura di De Barros Carvalho*, Paulo (Lima, Editorial Palestra, 2003), pp. 510-511.

(remoción), caso último que es denominado economía de opción, es decir, “[...] el impuesto no se paga porque no se realiza el hecho previsto en la norma cuya realización origina la obligación de contribuir”; el autor Andreozzi indica que clasificar la evasión en legal o ilegal es totalmente artificioso, ya que si ésta consiste en sustraerse al pago del impuesto, parece, en principio, que toda evasión es ilícita²⁵⁷; Sainz de Bujanda criticando el contenido amplio que se le otorga a la evasión, acaba por desorbitar y diluir su concepto, haciéndolo inoperante incluso desde el punto de vista económico²⁵⁸.

El intento por precisar adecuadas distinciones y conceptos vinculados a la evasión tributaria, resulta una tarea compleja, especialmente porque los argumentos doctrinarios reflejan posiciones antagónicas emanadas del uso indiscriminado de los vocablos. La doctrina chilena casi en forma uniforme ha seguido la triple distinción entre: planificación, elusión y evasión tributaria.

En lo que se refiere a la planificación tributaria, en Chile no ha existido un mayor análisis a nivel doctrinario. Solamente nos encontramos con dos obras que esbozan un análisis más extenso sobre el tópico. Por un lado, los autores Ugalde y García²⁵⁹ en su libro *Elusión, planificación y evasión tributaria*, proponen una definición de planificación tributaria desde un punto de vista amplio, refiriéndose a ella como una economía de opción. Según dichos autores, la planificación tributaria es “[...] la facultad de elegir entre varias alternativas lícitas de organización de los negocios o actividades económicas del contribuyente, o incluso renunciar a la realización de negocios o actividades, todo con el fin de obtener un ahorro tributario”.

Por otro lado, el autor Samuel Vergara²⁶⁰ en su libro *Planificación Tributaria & Tributación*, define la planificación tributaria en forma más restringida como “[...] un proceso metódico y sistemático, constituido por conductas

²⁵⁷ Andreozzi, Manuel, *Derecho tributario argentino* (Buenos Aires, Tipografía Editora, 1951), T. I, p. 219.

²⁵⁸ Sainz de Bujanda, Fernando, *Notas de derecho financiero* (Madrid, Universidad de Madrid, 1976), T. I, V. 3º, p. 397.

²⁵⁹ Ugalde Prieto, Rodrigo, García Escobar, Jaime, *Elusión, planificación y evasión tributaria* (Santiago, Editorial LexisNexis, 2007), p. 53.

²⁶⁰ Vergara Hernández, Samuel, *Planificación Tributaria & Tributación*, (Santiago, Editorial Nova Lex, 2006), p. 15.

lícitas del contribuyente, realizadas ingeniosamente con la finalidad de aumentar su rentabilidad financiero fiscal, mediante la elección racional de alguna de las opciones legales tributarias que el ordenamiento jurídico establece”.

Por otro lado, la elusión tributaria es una institución que ha despertado mayor discrepancia doctrinaria, principalmente en reconocer la elusión como un actuar lícito del contribuyente. Los autores Ugalde y García²⁶¹, califican la elusión como un hecho lícito de parte del contribuyente, indicando que consistiría “[...] en evitar por medios lícitos que un determinado hecho imponible se realice, mediante el empleo de formas o figuras jurídicas aceptadas por el Derecho –aun cuando algunas de aquellas sea infrecuente o atípica– y que no se encuentran tipificadas expresamente como hecho imponible por la ley tributaria”. La Corte Suprema también ha seguido esta línea, señalando en una sentencia de fecha 28 de enero de 2003, causa Rol N° 4.038-2001, lo siguiente: “*Que , así, el Servicio confunde, en este caso, dos conceptos jurídicos que tienen una diferencia notoria: el de evasión tributaria ilícito, con el de elusión, que consiste en evitar algo con astucia, lo que no tiene que ser necesariamente antijurídico, especialmente si la propia ley contempla y entrega las herramientas al contribuyentes, como aquí ocurre, para pagar impuestos en una medida legítima a la que se optó, y no aquella que se liquida*”. El autor Vergara²⁶² criticando esta sentencia indica que constituye un mero error conceptual, y no de fondo, ya que la conducta enjuiciada era lícita y, en tal sentido, la astucia y la opción son términos propios de la planificación tributaria, y no de la elusión tributaria. Este último autor sostiene que la elusión tributaria implica un actuar ilícito del contribuyente, precisando que, consiste en una acción o una omisión, cuya consecuencia es la sustracción al pago de una obligación tributaria que ha nacido válidamente a la vida del derecho, mediante su ocultación a la administración tributaria, en perjuicio del patrimonio estatal²⁶³.

²⁶¹ Ugalde Prieto, Rodrigo, García Escobar, Jaime, *Elusión, planificación y evasión tributaria* (Santiago, Editorial LexisNexis, 2007), p. 71.

²⁶² Vergara Hernández, Samuel, *La tasación fiscal como medida antielusión o antievasión*, en *Revista de Estudios Tributarios*, N° 2 (Santiago, 2010), p. 91.

²⁶³ Vergara Hernández, Samuel, *Planificación Tributaria & Tributación*, (Santiago, Editorial Nova Lex, 2006), p. 103.

Finalmente, la evasión tributaria es una institución que reviste uniformidad de criterios en la doctrina. Al respecto, los autores Ugalde y García²⁶⁴ la definen como el incumplimiento doloso de las obligaciones tributarias, generalmente acompañado de maniobras engañosas que buscan impedir que sea detectado el nacimiento o el monto de la obligación tributaria incumplida. Si se quiere establecer una diferencia entre elusión y evasión, en la primera no se verifica el antecedente de la hipótesis tributaria, mientras que en la segunda sí se verifica, lo que trae como consecuencia el nacimiento de la obligación tributaria que se oculta de la autoridad administrativa.

- v. En esta línea, el sentenciador cuestionó las operaciones realizadas por la reclamante en el sentido de que si la finalidad fue siempre adquirir la propiedad de las Sociedades Operativas en Chile, entonces, ¿qué sentido tiene que pague intereses por créditos para que un tercero las adquiera, antes de que ingresen a su patrimonio, en condiciones que puedo haberlas adquirido directamente? y ¿qué sentido tiene que pague intereses por créditos para que un tercero las adquiera, si para que ingresen a su patrimonio debe pagar un precio superior al que el tercero pagó por esas plantas? Concluye señalando que “[...] *la deuda y el pago de los intereses carece jurídicamente de causa*”. Esto lleva a su convicción de que las operaciones desarrolladas por la reclamante no constituyen una gestión eficiente para la compra de las plantas, sino, por el contrario, “[...] *han generado la duplicación del costo de los activos, que van a acarrear pérdidas tributarias en Chile de manera artificial, pero que disminuye o evita el pago de impuestos a la renta; a favor de la producción de utilidades, también artificial, en la Filial extranjera, ubicada en un territorio donde no existe la carga de los impuestos a la renta; por lo que, tratándose de costos artificiales, evidentemente no corresponden a aquellos necesarios para producir la renta*”.

El razonamiento anterior le permitió al sentenciador calificar la conducta de la reclamante como orientada a “eludir” la carga tributaria, lo que sirvió de sustento para la no aplicación del artículo 26 del Código Tributario. En consecuencia, nos encontramos frente a un nuevo criterio jurisprudencial, que vincula a la “evasión tributaria” con la “falta de una legítima relación de negocios”, todo bajo el amparo de corrientes doctrinarias derivadas de las técnicas de la planificación tributaria, circunstancias que nos lleva a enfrentar

²⁶⁴ Ugalde Prieto, Rodrigo, García Escobar, Jaime, *Elusión, planificación y evasión tributaria* (Santiago, Editorial LexisNexis, 2007), p. 95.

el problema de la denominada función judicial, lo que será analizado con mayor detención en el próximo capítulo.

3.- EL PROBLEMA DE LA FUNCIÓN JUDICIAL

3.1.- Los jueces ¿crean derecho?

Dejando de lado la cuestión en cuanto a si el Tribunal logró o no justificar la existencia de una evasión tributaria, claro está que la sentencia, a partir del considerando cuadragésimo cuarto, hizo eco de teorías desarrolladas a la luz de la doctrina de las “*Técnicas de la Planificación Tributaria*”, lo que da pie a la compleja discusión sobre la función judicial.

Se ha planteado, en forma genérica, que la tarea de los jueces se circunscribe a la aplicación de las normas generales a casos concretos, lo que implica, como primera aproximación, que el derecho debe suministrar a los jueces la posibilidad de resolver todos los casos mediante la aplicación de dichas normas generales. Pero, ¿qué sucedería si el derecho no entrega a un caso concreto una solución? ¿O que la ley guarde silencio, o es oscura o insuficiente? Esto supone una división categórica entre la “creación” del derecho y la “aplicación” del derecho. En otras palabras, frente a lagunas normativas²⁶⁵, los jueces ¿crean derecho?

La respuesta a dicha interrogante no es sencilla. Tampoco pretendo en este artículo proponer una nueva teoría, sino, más bien, alejar aquellas posiciones que han dejado de ser prioridad para la actual doctrina, y, de paso, revelar los eventuales inconvenientes que podría enfrentar la sentencia en análisis.

²⁶⁵ Las lagunas normativas son aquellas que tienen que ver con la ausencia de solución normativa para un caso genérico (Alchourrón, Carlos, Bulygin, Eugenio, *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales* [Buenos Aires, Editorial Astrea, 1975], p. 49). Dejaré de lado en este trabajo de los otros tipos de lagunas identificadas por Alchourrón y Bulygin, esto es, las lagunas de conocimiento y las de reconocimiento. Las primeras están originadas por la falta de información acerca de los hechos del caso, de tal modo que, por no conocerse adecuadamente sus propiedades, no se sabe si pertenecen o no a un caso genérico; las segundas, en cambio, están originadas por la indeterminación semántica o vaguedad de los conceptos que caracterizan a un caso genérico, de tal modo que no se sabe si el caso individual pertenece o no al caso genérico (Alchourrón, Carlos, Bulygin, Eugenio, *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales* [Buenos Aires, Editorial Astrea, 1975], pp. 61 y ss).

Así, frente a la interrogante propuesta, al menos, se han presentado tres corrientes claramente diferenciadas. La primera, denominada teoría tradicional, sostiene que el derecho, entendido como el conjunto de las normas generales, es creado por el legislador y limitándose los jueces a aplicarlo a casos particulares. Esta posición ha sido criticada por Hans Kelsen, quien sostiene que todos los actos jurídicos son, a la vez, actos de aplicación y de creación del derecho (salvo los dos casos extremos: el dictado históricamente por la primera constitución que es pura creación y la ejecución de sentencia que es pura aplicación). Kelsen, propulsor de esta segunda corriente, indica que, en particular, el legislador aplica la constitución y crea normas generales y el juez aplica la ley y crea sentencias, es decir, normas individuales.

La tercera corriente es planteada por Eugenio Bulygin²⁶⁶, señalando que los jueces no crean derecho en situaciones normales, pero sí lo hacen porque crean normas generales en situaciones muy especiales. Bulygin, criticando a Kelsen, sostiene que la sentencia es el resultado de un acto de voluntad y que el juez al dictar la norma individual agrega una serie de datos que no figuran en la norma general, pero esto, en su opinión, no implica que el juez esté creando derecho. Agrega, que si la norma individual dictada por el juez, esto es, la parte dispositiva de su sentencia, está fundada en una norma general creada por el legislador, parece exagerado hablar de creación del derecho. En tal sentido, concluye que, en el evento de que se presente una laguna normativa, el juez no tiene la obligación de condenar al demandado ni tampoco la de rechazar la demanda; lo único a que está obligado es dictar sentencia y lo puede hacer de cualquiera de las dos formas posibles: condenando al demandado o rechazando la demanda, es decir, el juez puede decidir discrecionalmente el caso individual, pero creando una norma general, sin la cual la decisión del juez no estaría justificada, esto es, sería arbitraria.

Esta creación que hacen los jueces de normas generales, en opinión de Bulygin²⁶⁷, difiere en importantes aspectos de la creación legislativa. Primero, las normas creadas por el poder legislativo son obligatorias para todos y en especial para todos los jueces, en cambio, las normas generales mediante las cuales el juez justifica su decisión en un caso de laguna normativa no obligan, en principio, a los otros jueces. Pero una norma general creada por un juez en un caso determinado constituye: un precedente. En tal

²⁶⁶ Bulygin, Eugenio, *Los jueces ¿crean derecho?*, en *La función judicial. Ética y democracia* (Barcelona, Editorial Gedisa, 2003, a cura di Malem, Jorge, Orozco, Jesús, Vásquez, Rodolfo), pp. 21-37.

²⁶⁷ Bulygin, Eugenio, *Los jueces ¿crean derecho?*, en *La función judicial. Ética y democracia* (Barcelona, Editorial Gedisa, 2003, a cura di Malem, Jorge, Orozco, Jesús, Vásquez, Rodolfo), p. 35.

sentido, si otros jueces siguen el camino trazado, tendremos una jurisprudencia uniforme: entonces, la norma general creada por los jueces adquiere el carácter de obligatoria.

Sin embargo, es importante destacar que la norma general creada por los jueces no garantiza en todos los casos la certeza del derecho, lo que implica que otro juez pueda resolver un caso análogo de otra manera. En este escenario, el precedente al cual se refiere Bulygin, puede alterarse si con el transcurso de los años la jurisprudencia de los tribunales superiores establece un cambio de paradigma.

Lo anterior puede dar origen a un caso de difícil solución, sea por la indeterminación del lenguaje usado para redactar las disposiciones, o porque se pone de manifiesto una antinomia o una laguna, o bien, porque el juez no comparte la solución normativa. En opinión de Ezquiaga²⁶⁸, sus consecuencias serán que no cabe en relación a ellos hablar de solución correcta; su solución puede requerir sopesar las disposiciones en conflicto, utilizar los principios o acudir a juicios morales; y el conocimiento de las normas que los resuelven no es posible ya que éstas no preexisten, sino que deben ser construidas.

En resumen, la existencia de lagunas normativas en el ordenamiento jurídico puede justificar la labor del juez en la creación de normas generales, cuya obligatoriedad generalizada estará supeditada a la unificación de precedentes emanados, por un tiempo determinado, de otras sentencias.

Estableciendo la relación de las corrientes doctrinarias precedentes con la sentencia definitiva pronunciada en causa RIT GR-01-00003-2011 del Tribunal Tributario y Aduanero de Arica, se puede apreciar que el segundo punto controvertido en el juicio – analizado a partir del considerando cuadragésimo cuarto– el juez hizo eco en su fundamentación de teorías desarrolladas a la luz de la doctrina de las “*Técnicas de la Planificación Tributaria*”. Cabe recordar que la finalidad del análisis de dicha parte de la sentencia fue descartar la aplicación de la disposición contenida en el artículo 26 del Código Tributario, la que indica que no procederá el cobro con efecto retroactivo cuando el contribuyente se haya ajustado de buena fe a una determinada interpretación de las leyes tributarias sustentadas por la Dirección o por las Direcciones Regionales.

Resulta claro que no se desprende de los textos legales en materia tributaria normas generales relativas al contenido de la buena fe, circunstancia que llevó al sentenciador a relacionar su aplicación con teorías de las técnicas de planificación tributaria. La

²⁶⁸ Cfr. Ezquiaga, Francisco, *Función legislativa y función judicial: la sujeción del juez a la ley*, en *La función judicial. Ética y democracia* (Barcelona, Editorial Gedisa, 2003, a cura di Malem, Jorge, Orozco, Jesús, Vásquez, Rodolfo), p. 48.

complejidad del tema es que de la ley tributaria tampoco se desprenden normas generales relacionadas con la planificación y elusión tributaria, generando inconvenientes en la función de los jueces en la aplicación del derecho como se dejó establecido anteriormente.

Como ya se analizó en el acápite anterior, la planificación, elusión y evasión, son términos que han encontrado su fuente de análisis principalmente en la doctrina, y cuyos precedentes jurisprudenciales destacan por lo frugal²⁶⁹. En este sentido, hay que ser muy cuidadoso a la hora de elegir la corriente en la cual se sustentará una determinada argumentación jurídica. Con mayor razón si se trata de doctrina extranjera, cuya pertinencia dependerá de factores análogos a nuestra legislación tributaria.

Si llevamos la fundamentación del sentenciador al plano de argumentación jurídica, considerando una falacia deductiva mediante la negación del antecedente²⁷⁰, se puede plantear lo siguiente:

- i. Si p entonces q ;
- ii. No p ;
- iii. Por lo tanto, no q .

Lo que se traduce en lo siguiente:

- i. Si la reclamante concretó una planificación o elusión tributaria entonces tiene aplicación el artículo 26 del Código Tributario;
- ii. La reclamante no concretó una planificación o elusión tributaria;
- iii. Por lo tanto, no tiene aplicación el artículo 26 del Código Tributario

La argumentación anterior llevó al sentenciador a establecer que la reclamante no concretó una planificación o elusión tributaria, sino que una evasión, restando toda posibilidad de buena fe que lo hiciera merecedor de la aplicación del artículo 26 del Código Tributario. Sin embargo, existe un gran trecho entre la planificación tributaria y la buena fe, existiendo lagunas normativas que el juez debió sortear en su función de aplicación del derecho. En este sentido, lo más apropiado hubiese sido enfrentar la discusión que el sentenciador dejó pendiente, relacionada con la correcta aplicación del N° 1 del artículo 31 de la Ley sobre impuesto a la renta, en virtud de la cual la reclamante argumentó que el aporte de capital en una sociedad anónima extranjera, es una inversión susceptible de generar rentas gravadas con impuesto de primera categoría, toda vez que una “potencial” distribución de dividendos o enajenación de

²⁶⁹ Los aspectos sobre la planificación, elusión y evasión tributaria, fueron analizados en el punto (iv) del epígrafe 2.6 titulado Conclusiones y comentarios a la sentencia.

²⁷⁰ Weston, Anthony, *Las claves de la argumentación* (Barcelona, 1994), pp. 123-134.

sus acciones quedaría sujeta a la aplicación de impuesto de primera categoría en carácter de régimen general, lo que permitiría deducir como gasto los intereses pagados por operaciones de crédito destinadas a adquirir dicha inversión.

En esta línea, la argumentación jurídica se hubiese centrado en lo siguiente:

- i. Si la “potencialidad” de una inversión de generar ingresos gravados con impuesto de primera categoría es presupuesto del N° 1 del artículo 31, entonces, es procedente que la reclamante deduzca como gastos los intereses pagados o devengados;
- ii. La “potencialidad” de una inversión de generar ingresos gravados con impuesto de primera categoría no es presupuesto del N° 1 del artículo 31;
- iii. Por lo tanto, no es procedente que la reclamante deduzca como gastos los intereses pagados o devengados.

La argumentación jurídica anterior tiene como sustento la aplicación de una norma general contenida en el N° 1 del artículo 31 de la Ley sobre impuesto a la renta, sobre la cual se puede otorgar solución a un caso concreto, estructura que, sin duda, habría permitido arribar a un mejor análisis de la sentencia.

En consecuencia, el precedente motivado en la sentencia sustentado en la planificación tributaria, genera el inconveniente de no contar con normas generales preexistentes susceptibles de dar solución a un caso concreto, debiendo el juez cumplir una función de “creador” de la norma. Pero, no existe en nuestra escueta jurisprudencia tributaria otras sentencias similares que resuelvan casos análogos, frente a lo cual no se puede concluir que el juez tributario y aduanero de la Región de Arica y Parinacota en su sentencia ha creado derecho, toda vez que necesita de otros precedentes que la orienten a dicha finalidad.

3.2.- Conclusiones

Considerando el análisis plasmado en el punto anterior se pueden esbozar las siguientes conclusiones:

- i. Los jueces no crean derecho en situaciones normales, pero sí crean normas generales en situaciones muy especiales. Así, en el evento de que se presente una laguna normativa, el juez no tiene la obligación de acoger el reclamo ni tampoco la de rechazarlo; lo único a que está obligado es dictar sentencia y lo puede hacer de cualquiera de las dos formas posibles: acogiendo el reclamo o rechazándolo, es decir, el juez puede decidir discrecionalmente el caso

individual, pero creando una norma general, sin la cual la decisión del juez no estaría justificada, esto es, sería arbitraria.

- ii. Las normas generales mediante las cuales el juez justifica su decisión en un caso de laguna normativa no obligan, en principio, a los otros jueces, pero sí pueden constituir un precedente. En tal sentido, si otros jueces siguen el camino trazado, tendremos una jurisprudencia uniforme: entonces, la norma general creada por los jueces adquiere el carácter de obligatoria. Sin embargo, es importante destacar que la norma general creada por los jueces no garantiza en todos los casos la certeza del derecho, lo que implica que otro juez pueda resolver un caso análogo de otra manera.
- iii. La complejidad del tema tratado en la sentencia definitiva pronunciada en causa RIT GR-01-00003-2011 del Tribunal Tributario y Aduanero de Arica, radica en que la ley tributaria no ha establecido normas generales relacionadas con la planificación y elusión tributaria, generando inconvenientes en la función de los jueces en la aplicación del derecho. En este sentido, lo más apropiado hubiese sido enfrentar la discusión que el sentenciador dejó pendiente, relacionada con la correcta aplicación del N° 1 del artículo 31 de la Ley sobre impuesto a la renta.

4.- BIBLIOGRAFÍA

Alchourrón, Carlos, Bulygin, Eugenio, Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales (Buenos Aires, Editorial Astrea, 1975).

Andreozzi, Manuel, Derecho tributario argentino (Buenos Aires, Tipografía Editora, 1951).

Bulygin, Eugenio, Los jueces ¿crean derecho?, en La función judicial. Ética y democracia (Barcelona, Editorial Gedisa, 2003, a cura di Malen, Jorge, Orozco, Jesús, Vásquez, Rodolfo).

Durán-Sindreu Buxadé, Antonio, Los motivos económicos válidos como técnica contra la elusión fiscal: economía de opción, autonomía de la voluntad y causa en los negocios (Navarra, Editorial Aranzadi, 2007).

Ezquiaga, Francisco, Función legislativa y función judicial: la sujeción del juez a la ley, en La función judicial. Ética y democracia (Barcelona, Editorial Gedisa, 2003, a cura di Malen, Jorge, Orozco, Jesús, Vásquez, Rodolfo)

Fasiani, Mauro, Principios de ciencia de la Hacienda (Madrid, Editorial Aguilar, 1962).

Faúndez Ugalde, Antonio, Agencias y otros establecimientos permanentes, en Manual de consultas tributarias, N° 389 (Santiago, LegalPublishing, 2010).

Faúndez Ugalde, Antonio, Blanco, María Teresa, Establecimientos permanentes: aspectos tributarios (Santiago, Librotecnia, 2009).

Faúndez Ugalde, Antonio, Beneficios atribuidos a establecimientos permanentes, en Revista de Derecho de la Empresa, N° 21 (Santiago, Legis S.A., 2010).

Ferreiro Lapatza, José, Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal, en Tratado de derecho tributario, a cura di De Barros Carvalho, Paulo (Lima, Editorial Palestra, 2003).

Sainz de Bujanda, Fernando, Notas de derecho financiero (Madrid, Universidad de Madrid, 1976).

Ugalde Prieto, Rodrigo, García Escobar, Jaime, Elusión, planificación y evasión tributaria (Santiago, Editorial LexisNexis, 2007).

Vergara Hernández, Samuel, Planificación Tributaria & Tributación, (Santiago, Editorial Nova Lex, 2006).

Vergara Hernández, Samuel, La tasación fiscal como medida antielusión o antievasión, en Revista de Estudios Tributarios, N° 2 (Santiago, 2010).

Weston, Anthony, Las claves de la argumentación (Barcelona, 1994).