

Arica, seis de junio de dos mil doce.

VISTO:

Se reproduce la sentencia en alzada

Y TENIENDO, ADEMÁS, PRESENTE:

PRIMERO: Que, en su libelo de apelación, la recurrente insinuó un eventual vicio de casación en que habría incurrido la sentencia reprochada, señalando que ésta habría excedido el objeto de la litis de autos y, en consecuencia, incurrido en la causal de casación en la forma contemplada en el N° 4 del artículo 768 del Código de Procedimiento Civil, esto es, *haber sido dada ultra petita*. Al efecto, señala que la sentencia de primera instancia consignó el objeto de la controversia de autos en los considerandos 15° y 16° que reproduce, de los cuales colige que la discusión pasó por determinar si fue procedente que la Agencia Coca Cola Embonor S.A. rebajara como gasto necesario para producir la renta, los intereses pagados con motivo de préstamos destinados a financiar el capital de una sociedad anónima filial, considerando que las acciones en sociedades anónimas constituyen bienes susceptibles de generar rentas gravadas en Primera Categoría. Así, señala, cualquiera otra consideración respecto del gasto utilizado por Coca Cola Embonor S.A. que corresponde al pago de intereses realizados por su agencia Embotelladora Arica correspondiente al financiamiento destinado al aporte de capital a la sociedad filial Embotelladora Arica Overseas, escapa a la controversia de autos, tornándose en la causal de casación anotada. Refiere que, sin embargo, en los considerandos 31 y siguientes discurre sobre la procedencia del gasto por interés deducido por Coca Cola Embonor S.A. mediante su agencia, concluyendo su rechazo en atención a consideraciones que no tienen relación alguna con la discusión técnica tributaria de autos, esto es, que la sentencia cuestiona las razones económicas y de negocios que tuvo la compañía para implementar legalmente las adquisiciones de acciones de ILABSA y, con ello, de las plantas embotelladora Williamson Balfour en Chile conforme explica, trasgrediendo el objeto del debate.

SEGUNDO: Que, el eventual vicio de casación insinuado por la recurrente no será atendido, no sólo porque las consideraciones desarrolladas por el sentenciador en el fallo giran en torno al auto de prueba dictado por el tribunal, confirmado por esta Corte, esto es, sobre los puntos y antecedentes que en el

mismo se consignan y que las partes en sus respectivas presentaciones y actuaciones pusieron a su consideración para su conocimiento y resolución, sino, además, porque tal recurso, en esta sede, es improcedente al tenor de lo dispuesto en el artículo 140 del Código Tributario, que lo excluye de manera expresa.

En efecto, el primer punto de prueba es claro al establecer como hecho sustancial pertinente y controvertido la procedencia de deducir como gasto necesario para producción de la renta líquida imponible de la reclamante, precisamente las operaciones efectuadas por la Agencia ubicada en Islas Caimán, así como de su filial Embotelladora Arica Overseas, de suerte que no puede pretender que escape a la controversia de autos “cualquier otra consideración respecto del gasto utilizado por Coca-Cola Embonor S. A. que corresponde al pago de intereses realizados por su agencia Embotelladora Arica correspondiente al financiamiento destinado al aporte de capital a la sociedad filial Embotelladora Arica Overseas”.

Dentro de dicho contexto, el sentenciador se ha enmarcado dentro de la litis y pronunciado respecto de toda la reorganización empresarial o planificación tributaria efectuada por el contribuyente que ha incidido en la procedencia o no de declarar como gastos los efectuados en su declaración y que le fueran rechazados mediante la resolución impugnada.

TERCERO: Que, la recurrente sostiene que las operaciones que impugna la resolución Exenta N° 85 de 2011 han sido detalladamente revisadas por el Servicio de Impuestos Internos en procesos anteriores que datan del año 2004, operaciones de financiamiento que, agrega, han sido conocidas por el señalado Servicio, por cuanto fueron analizadas con ocasión de profundas y exhaustivas fiscalizaciones de las compañías del grupo.

Al efecto, manifiesta que el año 2004, el Servicio de Impuestos Internos sometió a revisión la declaración de Impuesto a la Renta presentada por Embonor S.A. y en dicho proceso la entidad fiscalizadora tuvo acceso a la revisión de la operación en su totalidad. Agrega, que el objeto central de dicha fiscalización decía relación con las razones que incidían en la determinación del precio de venta de las acciones que realizó la Filial Embotelladora Arica Overseas Embonor S.A. de las acciones de Inchcape Bottling Chile, en la etapa que denomina

“chilenización” de la inversión. Señala, que desarrollado el proceso de fiscalización, los cuestionamientos fueron íntegramente esclarecidos en el proceso mismo, el cual no obstante haber considerado la emisión de liquidaciones de impuestos N° 171 y N° 172, de fecha 30 de julio de 2004, que acompaña, basadas en el diferencial de precio, terminó por vía administrativa pues, sostiene, se acreditó fehacientemente que la diferencia de precio estaba plenamente justificada. Acota, que el término por vía administrativa del proceso de revisión no hizo necesario continuar con el juicio tributario, por cuanto el reparo derivado del precio de venta quedó sin efecto y, en la Resolución Exenta N° 103 de 10 de agosto de 2007, suscrita por el Director de Grandes Contribuyentes del Servicio de Impuestos Internos, que acompaña, sólo se practica un ajuste a la devolución solicitada basado ello en una imperfección en la que se incurrió al tiempo de calcular la devolución, pues se calificó como utilidades con crédito por impuesto de primera categoría, sumas que no poseían ese carácter.

Continuando su discurso, señala que en el año 2008, nuevamente la compañía fue objeto de revisión por parte de la Dirección de Grandes Contribuyentes del Servicio de Impuestos Internos, revisándose entre otros aspectos la mecánica de financiamiento que hoy cuestiona la resolución reclamada en autos. Sin embargo, agrega, luego de hacer todas las verificaciones necesarias, este segundo proceso de revisión de la operación finalizó sin reparos, como consta en correo electrónico de fecha 24 de marzo de 2009, del fiscalizador a cargo de la revisión señor Eusebio Pérez Gazmuri y en carta aviso de término de fiscalización de fecha 03 de abril de 2009, cuyas copias acompaña.

Concluye señalando que, por lo dicho, las operaciones de financiamiento que origina el gasto que fue cuestionado mediante la Resolución Exenta N° 85 de 2011, reparo que hace suyo el Juez a quo, fueron informadas a la Superintendencia de Valores y Seguros, al público en general y conocidas por el Servicio de Impuestos Internos con anterioridad al acto administrativo que origina el reclamo de autos, sin que hasta ese momento hubiere habido cuestionamiento alguno, como lo acredita con los documentos acompañados a su presentación, ya referidos.

CUARTO: Que, también la recurrente aduce que la sentencia no se pronuncia conforme al mérito del proceso al resolver el rechazo del reclamo

tributario y al efecto sostiene que el fallo consignó el objeto del debate de autos en los considerandos 15° y 16°, circunscribiéndolo a la determinación del cumplimiento por parte de Coca Cola Embonor S.A. de los requisitos contemplados en el N° 1 del inciso 3° del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta en relación al gasto por intereses ocasionado en el financiamiento que se destinó al capital de la filial Embotelladora Arica Overseas, que reproduce. Señala que para acreditar el cumplimiento de esos requisitos, mediante resolución de 17 de noviembre de 2011, el sentenciador recibió la causa a prueba al tenor de los puntos que en la misma consigna, que transcribe. Así, señala, su parte acreditó todos y cada uno de los presupuestos del N° 1 del inciso tercero del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en la forma solicitada en el auto de prueba, sin embargo en los considerandos 31 y siguientes, el fallo se pronuncia respecto de la procedencia del gasto por interés deducido por Coca Cola Embonor mediante su agencia, concluyendo su rechazo en atención a que la inversión materializada habría consistido en la adquisición de acciones de la sociedad extranjera ILABSA y, con ello indirectamente de las plantas embotelladoras Williamsion Balfour en Chile, desconociendo el asunto controvertido y la prueba que el propio sentenciador ordenó rendir en autos. Así, acota, en abierta contradicción a lo indicado en los considerandos 15 y 16, la sentencia señala en su considerando 36° "... en el conflicto que nos ocupa no estamos en presencia de la compra de las acciones de las sociedades operativas por parte de la misma Agencia de la reclamante, lo que la haría merecedora sin mayor cuestionamiento a deducir como gastos los intereses antes referidos, sino que la adquisición de Williamson Balfour por parte de una empresa filial, cuya estructura jurídica es independiente y diversa a la casa matriz, y que no ha sido considerada para estos puntuales efectos por la LIR". Aduce que del mismo modo, en su considerando 41°, le sentencia agrega: "Que la reclamante impetra como gastos los intereses discutidos en autos, tal cual si fuera la agencia la que hubiera hecho directamente la compra de las sociedades llamadas operativas, o si existieran instrumentos en donde constara fehacientemente la relación ingresos gastos, que desde el inicio de la fiscalización el SII ha venido exigiendo para aprobar las partidas a que nos venimos refiriendo".

En base a lo anterior, dice, en los considerandos 42° y 43° el tribunal resuelve la improcedencia del reclamo y condena en costas a su parte.

De esta manera manifiesta que no obstante los antecedentes expuestos, la sentencia recurrida basa su resolución considerando hechos que el propio juez de primera instancia no consideró como sustanciales, pertinentes y controvertidos, vulnerando con ello las normas procesales que rigen la sustanciación del procedimiento general de reclamaciones, violentando las normas del debido proceso, ya que resuelve sobre hechos que escapan del marco de discusión y respecto de los que no se solicitó prueba.

QUINTO: Que, también aduce que la sentencia se pronuncia erradamente sobre el artículo 26 del Código Tributario. Refiere al efecto que en su considerando 49, en su párrafo segundo, el tribunal señala que, “Por lo concluido se hace evidente que no es aplicable, en caso alguno, el artículo 26 del Código Tributario, ya que a juicio de este Tribunal, Coca Cola Embonor S.A.Rut N° 93.281.000-K, 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 como una legítima razón de negocios”. Con lo anterior, concluye, al declarar el juez a quo que no resulta aplicable a la reclamante lo dispuesto en el artículo 26 del Código Tributario, está señalando, entre otros aspectos, la existencia de mala fe de parte de su representada, lo que imposibilitaría que se acogiese a lo dispuesto en tal disposición, siendo que es un principio indiscutible de nuestro ordenamiento jurídico que la buena fe se presume, de modo tal que para desvirtuar dicha presunción se debe alegar la mala fe y acreditarla, lo que el Servicio de Impuestos Internos no hizo.

En este contexto, concluye, el pronunciamiento del Tribunal de primera instancia excede nuevamente el ámbito de la discusión de autos por cuanto la calificación contenida en el considerando 49° no fue objeto de alegación por ninguna de las partes ni menos considerada por el sentenciador al fijar los puntos de prueba, por lo que no pudieron ni fueron objeto de prueba alguna en el juicio.

SEXTO: Que, asimismo, la recurrente manifiesta que la sentencia no realiza una adecuada valoración de la prueba rendida por esa parte en autos, resolviendo que esta prueba no acreditaba la procedencia de la pérdida tributaria proveniente del pago de intereses y, en este sentido en su considerando 10° el Tribunal manifiesta que a fin de acreditar el punto de prueba N° 6 referido a la efectividad de que los montos rebajados como Gastos del Ejercicio corresponden a los intereses efectivamente devengados, producto del financiamiento obtenido por la Agencia con ocasión de la emisión de bonos 144-A y de las obligaciones de crédito, acompañó la prueba que en el mismo detalla y que al efecto el recurrente singulariza, reproduciendo dicho considerando.

Agrega que, no obstante reconocer el acompañamiento de esa prueba, para acreditar el gasto por intereses, sin mayor fundamento resuelve en el considerando 25°: *“Que de igual modo cabe señalar que estos antecedentes, están estrechamente relacionados con el hecho de que la documentación aportada por Coca Cola Embonor S.A. Rut N° 93.281.000-K en la fase de fiscalización y durante el desarrollo de esta causa, no tiene la idoneidad suficiente para acreditar fehacientemente la pérdida de la agencia”*. Acota, que lo mismo resuelve en el considerando 28°, al señalar: *“Que la exigencia de información documentada y fehaciente, que ha venido haciendo el SII durante la fase de fiscalización a la sociedad contribuyente tampoco ha sido debidamente satisfecha en sede jurisdiccional, desde que toda la documentación que obra en estos autos no es suficiente para acreditar, efectivamente la pérdida de la Agencia que ha sido reconocida por la casa matriz, lo que hace imposible verificar la efectiva existencia de relación ineludible entre ingresos y gastos, para el cumplimiento del fin propuesto por la casa matriz y que es exigido por el artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta”*.

Concluye este punto señalando que al desconocer todo valor probatorio a los medios de prueba en la forma antedicha, sin indicar las razones por las cuales priva a tales probanzas de dicho mérito, contraviene la exigencia que al efecto impone al sentenciador el Código Tributario en su inciso 14 del artículo 132, que señala al efecto:.... *“Al apreciar las pruebas de esta manera, el tribunal deberá expresar en la sentencia las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas, técnicas o de experiencia en virtud de las cuales les asigna valor o las*

desestima". Al efecto, y en igual sentido, alude al artículo 170 del Código de Procedimiento Civil y al Auto Acordado de la Excma. Corte Suprema sobre la forma de las sentencias, que entiende no cumplidos. Así, refiere que mediante una correcta apreciación de la prueba, el tribunal debería haber tenido por acreditada la pérdida tributaria, toda vez que se acompañaron antecedentes múltiples que menciona, para acreditar tanto la contratación de los créditos, el devengo y pago de los intereses derivados de ellos.

Sustenta su ponencia al respecto refiriendo a lo señalado por el profesor don Rodrigo Cerda San Martín en su libro "Valoración de la Prueba Sana Crítica", en que aduce que el juez debe establecer con precisión cuáles son los enunciados fácticos verdaderos que han resultado probados y cuales no, "bajo los parámetros de la sana crítica y oponiendo como control de racionalidad el estándar de convicción". "Como en el ámbito de juzgamiento tributario y aduanero no se ha determinado legalmente el estándar de convicción a utilizar, consideramos que por imperativo de racionalidad se debe exigir uno de probabilidad prevalente, donde el enunciado sea más probable que no".

Sobre lo dicho, sostiene la recurrente que en su concepto, del análisis de las consideraciones legales y doctrinarias expuestas y de la prueba rendida en autos, no cabe sino concluir que la misma acredita, bajo parámetros legales, lógicos y doctrinarios, la generación y pago de los intereses que conforman la pérdida tributaria de arrastre y del ejercicio.

SEPTIMO: Que, también la recurrente reclama de una incorrecta aplicación a lo dispuesto en el artículo 31, inciso 3°, N° 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y, al efecto, refiere que la Resolución Exenta N° 85 de 2011 objeto del reclamo de autos, esgrime la improcedencia de deducir como gasto tributario los intereses originados en los financiamientos que en ella se mencionan, debido a que no se habría acreditado la correlación de dicho gasto con rentas generadas por Coca Cola Embonor S.A., lo cual motivó el reclamo tributario de autos alegando la improcedencia de la mencionada Resolución Exenta, por cuanto según dispone el artículo 31 inciso 3° N° 1 de la Ley de Impuesto a la Renta, para efectos de deducir intereses es necesario que dicho gasto sea susceptible, apto, capaz de generar rentas gravadas con Impuesto a la Renta de Primera Categoría.

Aduce, que de acuerdo a los Estatutos de Coca Cola Embonor S.A., además de su giro comercial que señala,...*“la sociedad podrá constituir o concurrir a la formación de sociedades, asociaciones o corporaciones, como asimismo invertir en acciones y derechos de esa clase de entidades tanto dentro del país, como en el extranjero”*. En este contexto, acota, no se puede sino concluir que el gasto por intereses respecto de la operación de financiamiento que se destinó a capital en la filial Embotelladora Arica Overseas, se relaciona directamente con el giro del negocio de Coca Cola Embonor, puesto que figura expresamente en su contrato social.

Agrega que, además se encuentra completamente justificado y acreditado el resto de los requisitos del N° 1, del inciso 3°, del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta por haberse acreditado, en su concepto, los hechos referidos en los numerales 1 a 7 sobre este tópico, que refiere, con la documentación que en cada caso singulariza y que al efecto, por razones de economía procesal, se les tiene por reproducidos. En síntesis, concluye que con toda la prueba rendida en autos, en su conjunto, acredita que el fundamento que sostiene el reclamo tributario de autos, esto es, la procedencia de reconocer parte de la pérdida objetada por el SII, por estar compuesta de intereses que se han deducido como gasto, por haberse invertido los financiamientos en el pago de un aumento de capital de una sociedad situada en el extranjero, por lo que la deducción en la determinación de la Renta Líquida Imponible, resulta del todo procedente e incuestionable, sobre todo si se considera la propia opinión del Servicio de Impuestos Internos contenida en los oficios N° 5.077 de 28 de julio de 1978 y N° 3424 de 26 de julio de 2006, que menciona.

Sostiene al efecto, que en virtud de lo dispuesto en el artículo 26 del Código Tributario, Embonor se acogió de buena fe a tales pronunciamientos y reconoció como gasto tributario los intereses que se devengaron con ocasión de los financiamientos y créditos que asumió su Agencia.

OCTAVO: Que, por último, reprocha la recurrente de una errónea e improcedente condena en costas en que, en su concepto, incurre el fallo apelado, suma que asciende a \$ 19.478.667, que al tenor de lo dispuesto en el artículo 144 del Código de Procedimiento Civil, a su entender, carece de fundamento, pues es evidente que su parte ha tenido motivos más que plausibles para litigar

por cuanto a la luz del proceso y de conformidad con la legislación tributaria el reclamo de autos debió ser acogido. Agrega que la tasación de las costas del proceso contenida en la sentencia no guarda ningún apego con las reglas contenidas en los artículos 138 y siguientes del señalado cuerpo legal, aplicables en la especie de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 148 del Código Tributario.

NOVENO: Que, haciéndonos cargo de la argumentación de la recurrente en cuanto sostiene que las operaciones que impugna la Resolución Exenta N° 85 de 2011 ya fueron detalladamente revisadas por el Servicio de Impuestos Internos en procesos anteriores que datan desde el año 2004, argumentación que en su integridad se contiene y sintetiza en el *motivo tercero* de este fallo, y para lo cual acompaña a fojas 606 la documentación allí descrita, que rola agregada desde fojas 575 a fojas 605, como bien lo señaló el Servicio referido en su presentación de fojas 610 de la cual por razones de economía procesal atento su tenor y el mérito de los antecedentes, hacemos eco de su contenido. De su revisión y lectura, se advierte que se trata de documentos vinculados con las empresas Embonor S.A., Rut N° 96.891.720- filial chilena de la recurrente y Coca Cola Embonor S.A., recurrente de autos Rut N° 93.281.000-k, relativos a procesos de fiscalización llevados a cabo por el SII a cada uno de dichos contribuyentes en forma separada e independiente y respecto de materias distintas que no guardan relación con el asunto materia de la presente controversia. Se trata, en consecuencia, de documentos relativos a un proceso de fiscalización que afectó a un contribuyente distinto de Coca Cola Embonor S.A., que no se encuentra de manera alguna relacionado con la fiscalización practicada a la recurrente, que culminó con la Resolución Exenta N° 85, que nos ocupa, cuyos cuestionamientos se han conocido en esta reclamación, y que, aún entendiéndose hipotéticamente que le fue practicado a Coca-Cola Embonor S. A., lo que no se acredita, se refieren a la fiscalización de materias, que si bien se encuentran relacionadas con la de autos, son diversas al rechazo de las pérdidas y gastos que pretendió la reclamante rebajar de su carga impositiva.

A mayor abundamiento, cabe hacer presente que conforme a lo dispuesto en el artículo 21 del Código Tributario, el reclamante debió acompañar dicha documental durante la etapa administrativa de fiscalización, o en la jurisdiccional

de primera instancia, a lo más, lo que demuestra que la acompañada en esta segunda instancia nunca la produjo a pesar de contar con ella, desatendiendo con ello completamente las aludidas instancias.

Asimismo, y ajenos a la controversia, por no estar relacionados con la fiscalización que trajo por resultado la Resolución N° 85 de 2011 reclamada en autos, resultan también la Carta Aviso de Término de Revisión de fojas 578 y el correo electrónico de fojas 577 enviado por el fiscalizador Sr. Eusebio Pérez Gazmuri, que la recurrente acompaña en apoyo a su argumentación, documento el primero que, además en su parte final, último párrafo, se constata que tiene una lectura que reza: “Se deja constancia que este aviso no libera al contribuyente de los impuestos que se adeuden o que resultaren adeudarse por *futuras revisiones que practique el servicio*, conforme al uso de sus facultades legales”, lo que desvirtúa el propósito de su presentación, en orden a pretender convencer que las operaciones impugnadas por la Resolución N° 85 que motiva esta controversia, fueron revisadas por el Servicio de Impuestos Internos en procesos anteriores a la fiscalización que dio origen a su dictación, como lo demuestra la presente reclamación. Por su parte, el correo electrónico en mención, nada acredita en torno al tópico que nos ocupa.

DÉCIMO: Que, la alegación de la recurrente sintetizada en el motivo cuarto de esta sentencia en que sostiene que el fallo recurrido no se pronuncia conforme al mérito del proceso por cuanto en sus considerandos 15° y 16° circunscribió el debate de autos a la determinación del cumplimiento por parte de Coca Cola Embonor S.A. de los requisitos del N° 1 del inciso tercero del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que reproduce, en relación al gasto por intereses ocasionado por el financiamiento que se destinó al capital de la Filial Embotelladora Arica Overseas, argumentando que el tema abordado en los considerandos 31° y siguientes, y en particular en los fundamentos 36 y 41, que transcribe, ha significado apartarse del asunto controvertido y de la prueba, debe desestimarse, por cuanto de la lectura de los señalados considerandos aparece claro que su contenido guarda estrecha relación con el asunto conocido y debatido en el juicio, y en particular refiere a los gastos por intereses discutidos en el mismo y por pérdidas de arrastre, que motivan la controversia, consignados

en el numeral 1° del auto de prueba de fojas 498, de los cuales el juzgador se hizo cargo debidamente.

UNDÉCIMO: Que en torno a la alegación de la recurrente de que la sentencia impugnada se pronuncia erradamente sobre el artículo 26 del Código Tributario, alegación que ha sido resumida en el motivo quinto del presente fallo y que centra en lo razonado en el considerando cuadragésimo noveno (49) párrafo segundo de aquel, que reproduce, de lo cual deduce que al no hacerlo aplicable a su parte se está señalando, entre otros aspectos, la mala fe de su representada, y por tanto, implicaría la imposibilidad de acogerse a lo dispuesto en tal disposición, no obstante que la buena fe se presume y la mala fe debe alegarse y probarse, cosa que no hizo el Servicio reclamado.

Al efecto, y en torno a este punto, en orden a centrar los argumentos, cabe consignar que en el mismo considerando, en su primer párrafo, la sentencia señala...” *Que por de lo expuesto (sic) este tribunal ha llegado a la convicción que las operaciones descritas, efectuadas por Coca Cola Embonor S.A., Rut N° 93.281.000-K, 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 las 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”.*

Sobre el particular, en estrados el abogado del Servicio de Impuestos Internos adujo que en el presente caso nos encontramos frente a una planificación tributaria agresiva o proceso de reorganización empresarial de la que participa la recurrente, donde se utilizaron regímenes tributarios extranjeros o paraísos tributarios, que sólo vino a conocerse su real magnitud en la fase jurisdiccional dado que la recurrente privó al señalado Servicio de los antecedentes mínimos y suficientes para efectuar una correcta fiscalización, todo ello con la finalidad de obtener una disminución de la carga tributaria (al deducir como gastos los intereses provenientes de los financiamientos y pérdidas de arrastre) y no ser objeto de control y fiscalización por parte del Servicio de las operaciones cuestionadas en la oportunidad correspondiente.

Cabe consignar al respecto, que los pronunciamientos administrativos relativos a deducir como gasto necesario los intereses provenientes de créditos destinados directa o indirectamente en la adquisición de bienes susceptibles de generar rentas gravadas con el Impuesto de Primera Categoría, razonan sobre la base que quien esté deduciendo los intereses como gasto, sea aquel contribuyente que adquiera los bienes susceptibles de generar rentas gravadas con el señalado impuesto, pero de los antecedentes allegados se desprende que quien adquirió los bienes fue una sociedad ajena a la recurrente, su filial Embotelladora Arica Overseas ubicada en Islas Caimán, quien adquirió el control de las empresas de embotellado. A este respecto, interesante resulta atender al contenido del considerando *Trigésimo sexto* del fallo recurrido, que reza: *“Que este TTA considera que en cuanto el tratamiento tributario de las filiales, la LIR dispone que sólo las agencias y establecimientos permanentes tienen la obligación de consolidar sus resultados con la matriz, lo que definitivamente excluye a la filial de la actora denominada Embotelladora Arica Overseas. En otras palabras, en el conflicto que nos ocupa, no estamos en presencia de la compra de las acciones de las sociedades operativas por parte de la misma Agencia de la reclamante, lo que la haría merecedora, sin mayor cuestionamiento a deducir como gastos los intereses antes referidos, sino que la adquisición de Williamson Balfour por parte de una empresa filial, cuya estructura jurídica es independiente y diversa a la casa matriz y que no ha sido considerada para estos puntuales efectos, por la LIR”*.

De lo anterior no cabe sino concluir que la operativa utilizada por el contribuyente reclamante no se enmarca en los pronunciamientos administrativos antedichos, ni en lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Finalmente, y para terminar con esta alegación del recurso, de la que nos hemos hecho cargo, sólo resta señalar que conforme a lo dispuesto en el señalado precepto del Código Tributario que nos ocupa, no procederá el cobro (de impuestos) con efecto retroactivo cuando el contribuyente se haya ajustado *de buena fe* a un procedimiento administrativo del Servicio de Impuestos Internos. No obstante, en la especie, no nos encontramos frente a un cobro de impuesto con efecto retroactivo, sino que frente a un rechazo de gastos que no cumplen los requisitos legales para ser considerados como un gasto necesario para producir

renta y consecuentemente no susceptibles de ser rebajados de la carga impositiva del contribuyente reclamante.

DUODÉCIMO: Que, referente a la alegación del recurrente, sintetizada en el fundamento sexto de este fallo, en que se reprocha a la sentencia impugnada de no realizar una adecuada valoración de la prueba, contraviniendo con ello lo preceptuado en el artículo 132 del Código Tributario, estamos en condiciones de afirmar que ello no es efectivo toda vez que el Tribunal Tributario y Aduanero, (TTA), conforme fluye de la lectura de su sentencia, realizó un análisis y una adecuada ponderación valorativa de toda la prueba rendida, concluyendo luego del mismo en su fundamento vigésimo cuarto: *“Que en consecuencia, 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 Sociedad reclamante Coca Cola Embonor S.A., RUT N° 93.281.000-K mantuvo una unidad irrestricta con las otras sociedades, que satisfaga los requerimientos de la Ley de 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. Es así como, se advierte de los documentos analizados en los considerandos 4 al 11 de este fallo, en donde este sentenciador ha hecho un estudio racional y pormenorizado de lo que estos instrumentos dan cuenta y donde se advierte claramente que en ninguno se demuestra la exigencia imperiosa prescrita en la Ley de Impuesto a la Renta, en orden a deducir de la renta bruta los gastos estrictamente necesarios para producirla”*. Luego, en el fundamento vigésimo quinto, refiere... *“De igual modo cabe señalar que estos antecedentes están estrechamente relacionados con el hecho de que la documentación aportada por Coca Cola Embonor S.A. RUT N° 93.281.000-K en la fase de fiscalización y durante el desarrollo de la causa, no tienen la idoneidad suficiente para acreditar fehacientemente la pérdida de la Agencia con la debida y directa correlación entre rentas producidas y gastos necesarios, en consideración a que la agencia no obtuvo rentas que se vinculen a los créditos e intereses respectivos, sino que solo resultados negativos por un extenso periodo de años”*, y que la misma en su concepto no puede ser considerada como un gasto necesario para generar la renta de la recurrente. Sobre esta alegación, dable es señalar que revisado el fallo, se

advierte que gran parte del mismo se avoca a hacer un acabado análisis del total de la prueba rendida en la causa, acorde a las reglas de la sana crítica, expresando en lo pertinente las razones jurídicas, lógicas y técnicas, considerando su multiplicidad, gravedad, precisión, concordancia y conexión de todas las probanzas, permiten concluir que su análisis y ponderación permitió al juzgador adecuándose al estándar probatorio del artículo 132 del Código Tributario, formar convicción en orden a rechazar el reclamo tributario en la forma que lo ha hecho, confirmando íntegramente la Resolución N° 85 de 9 de mayo de 2011, emanada de la Dirección de Grandes Contribuyentes del Servicio de Impuestos Internos, que lo motiva.

Al respecto, resulta necesario precisar lo que se entiende por sana crítica y la forma en que este sistema de valoración probatoria debe operar. En efecto, calificado el mismo como un sistema mixto, también llamado de persuasión racional, pone al Juez en posición de realizar una ponderación existiendo al efecto libertad de medio y libre valoración de la prueba por parte del juez, sometiéndolo sólo a la exigencia de estándares generales de racionalidad. En este sentido, a juicio de esta Corte, el sentenciador utilizó sus facultades, sin vulnerar los principios de la lógica, las máximas de la experiencia y los conocimientos científicamente afianzados, de suerte tal que el reproche que le hace el recurrente carece de asidero, no demostrando, en sus alegaciones ni probanzas, de forma alguna, como se habrían vulnerado los elementos informantes de la sana crítica y en consecuencia la valoración efectuada por el juez a quo carecer de la racionalidad necesaria para formar convencimiento de la sensatez de su decisión.

DECIMOTERCERO: Que, respecto a la alegación de la recurrente, en cuanto reclama de una incorrecta aplicación de lo dispuesto en el artículo 31 inciso tercero N° 1 de la Ley Sobre Impuesto a la Renta, sintetizada en el fundamento séptimo precedente, tal argumentación gira sobre el propósito de generar convicción de que la presente controversia recae en la verificación del cumplimiento de los requisitos allí contemplados, dejando de lado los requisitos generales contenidos en el inciso 1° de la señalada norma, de carácter copulativo como lo reconoce el Tribunal Tributario de esta ciudad en su sentencia.

Sobre el particular, el Tribunal Tributario en cuestión en los considerandos décimo quinto (sic) y décimo sexto (sic) sostiene que la discusión fundamental y

decisiva en autos está en determinar si la Resolución N° 85 del Servicio de Impuestos Internos, rolante a fojas 140, que en su contenido impugna el pago de los intereses provenientes de los financiamientos obtenidos por su agencia en el extranjero, corresponde a un gasto necesario para producir la renta de Coca Cola Embonor S.A. y, asimismo, determinar si constituyen un gasto necesario para producir la renta en los términos determinados en el artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, tantas veces mencionada, la pérdida de arrastre declarada.

Al respecto, en el considerando vigésimo el señalado Tribunal refiere a los requisitos que la norma del artículo 31 de la Ley en cuestión exige para hacer posible la deducción de los intereses como un gasto necesario para producir renta, que refiere en sus numerales 1 al 7, numeral este último que consiga que *“En caso de tratarse de intereses y/o reajustes pagados o adeudados, respecto de créditos o préstamos empleados directa o indirectamente en la adquisición, mantención y/o explotación de bienes que produzcan rentas gravadas con el Impuesto a la Renta de Primera categoría, debe acreditarse de forma especial y específica la renta generada por dichos bienes”*.

En la forma antes dicha, el Tribunal Tributario y Aduanero sostiene que para que un gasto tenga el carácter de necesario, no solamente debe cumplir los requisitos generales contemplados en el inciso 1° del artículo 31 de la precitada ley, sino que además, y para efecto de los intereses, deben cumplirse los requisitos también exigidos en el N° 1 del inciso tercero de dicha norma, conclusión que ha sido también recogida por el Servicio de Impuestos Internos en su circular N° 61, de 15 de octubre de 1997 en la que dispone que para que un gasto pueda ser rebajado de la renta bruta de un contribuyente debe cumplir con los requisitos *copulativos* contenidos en el artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, ya referidos. En tal virtud, llevó a cabo el análisis de toda la prueba documental y de los hechos del juicio como se advierte de la lectura de los considerandos vigésimo primero a cuadragésimo segundo, para en definitiva arribar a la conclusión de que los gastos deducidos por la recurrente no cumplen con los requisitos legales para ser deducidos como un gasto necesario de conformidad con el artículo 31 de la precitada ley.

De la manera anotada, y entendiendo el tantas veces mencionado artículo 31 como una unidad, conforme se ha dicho, no posible de hacer un divorcio de

sus preceptos señalando que los requisitos que se exigen para deducir los intereses como gasto necesario sólo se contemplan en el inciso 3° N°1 de la norma en cuestión, sin que se cumplan los demás requisitos contenidos en el inciso 1°, permite concluir que la sentencia recurrida al rechazar el reclamo razonando que el contribuyente no cumplió con los requisitos legales para deducir como un gasto necesario los intereses originados en los financiamientos que aduce, se ajusta a derecho.

DECIMOCUARTO: Que, a mayor abundamiento, a juicio de estos sentenciadores, la falta de acreditación fehaciente de la pérdida tributaria declarada por la reclamante para el año Tributario 2010, así como el incumplimiento de los requisitos legales para rebajar como gasto necesario el pago de intereses ocasionado en financiamientos obtenidos por la Agencia de la reclamante, ubicada en las Islas Caimán, cuyos resultados negativos fueron consolidados en los resultados de la propia Matriz en Chile, Coca-Cola Embonor S. A. arrojando resultados negativos (incluida la pérdida de arrastre originada en años anteriores, por la misma razón) han sido básicamente la discusión de la presente causa.

En este sentido, y siguiendo a la sentencia apelada, el contribuyente no logró acreditar la necesidad del gasto para lograr producir su renta, más aún cuando el gasto ha sido de una sociedad distinta, que si bien se encuentra relacionada, constituye una unidad independiente con una tributación separada.

Además de ello, concuerdan estos juzgadores con el rechazo del gasto por cuanto no existe la relación directa entre ingresos y gastos, toda vez que la Agencia no recibió ingresos que se relacionaran con los gastos generados por los endeudamientos, situación que arrastra por diez años, a partir del año tributario 2000.

De este modo, la reorganización empresarial que realizó la reclamante no obedece a una legítima razón de negocios que la justifique, es decir, aquello que la jurisprudencia anglosajona denomina “business purpose test”, esto es, la planificación es aceptable en la medida que tenga un propósito comercial o económico diferente que el solo objetivo de evitar un impuesto y, en consecuencia, lo actuado ha sido derechamente con el objeto de evitar el pago de impuestos, configurándose en los hechos una duplicidad de costos que la misma

ha volcado en su declaración de impuestos, siendo, por ende, correcto el rechazo efectuado por el Servicio de Impuestos Internos y, por ello, correcta la Resolución 85/2011 cuya impugnación se ha pretendido mediante el presente litigio.

DECIMOQUINTO: Que, en lo pertinente a la alegación de ser improcedente la condena en costas, contenida en el motivo octavo, esta Corte es de opinión de rechazar la misma, primero, toda vez que la reclamante perdidosa ha resultado totalmente vencida y, segundo, por cuanto ya se ha expresado que la misma no ha actuado de buena fe y, en consecuencia, carece de lógica señalar que ha tenido motivos plausibles para litigar, razones por las que se mantendrá a su condena en costas.

Por estas consideraciones , lo dispuesto en los artículos 123,141 y 143 del Código Tributario, SE CONFIRMA la sentencia apelada de tres de abril de dos mil doce, escrita de fojas 487 a 509 dictada en causa RUC N° 11-9-0000168-3 Rol Interno N° GR-01-00003-2011 del Tribunal Tributario y Aduanero de Arica, con costas de la instancia.

Regístrese, notifíquese y devuélvase, con sus agregados.

Redacción del Ministro don Rodrigo Olavarría Rodríguez.

Rol N° 3-2012, Tributaria.