

Santiago, once de marzo de dos mil veinte.

Vistos:

En estos autos Rol N° 41.742-17 de esta Corte Suprema sobre procedimiento de reclamación, el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Tarapacá, por resolución de veinte de julio de dos mil diecisiete rechazó el reclamo interpuesto por Comercial F y F Limitada por extemporáneo, en contra de la Reliquidaciones N°s 9 a 39 13 de 24 de agosto de 2016, las que son producto de las Liquidaciones de Impuestos N°s 128 a 158 de 15 de diciembre de 2015 y que fueron objeto de Reposición Administrativa Voluntaria (RAV), y en virtud de ese procedimiento administrativo, el Servicio de Impuestos Internos dictó resoluciones que las modificaron y por las que se emitieron las reliquidaciones mencionadas.

Apelada esta resolución por el contribuyente, fue confirmada por la Corte de Apelaciones de Iquique.

Contra este último pronunciamiento, el reclamante dedujo recurso de casación en el fondo, el que se ordenó traer en relación a fs. 274.

Y considerando:

Primero: Que en el recurso de casación se denuncia la infracción de los artículos 124 y 127 del Código Tributario en relación a los artículos 19 a 24 del Código Civil, arguyendo que el plazo para reclamar en contra de las nuevas Liquidaciones N°s 9 a 39 de 24 de agosto de 2016, notificadas el 5 de septiembre de 2016, era de noventa días contados desde esas notificaciones, conforme al término establecido en el artículo 127 del Código Tributario. Sin embargo, el tribunal declaró extemporánea la reclamación en razón que el plazo debía ser contado desde las originarias liquidaciones de impuesto.

Afirma que conforme al artículo 127 en relación al artículo 124 del Código Tributario, el plazo de noventa días debe contarse desde la fecha de notificación de las nuevas liquidaciones y/o reliquidaciones, conforme a las normas de interpretación contenidas en los artículos 19 a 24 del Código. Si se hubiera

interpretado correctamente los sentenciadores hubieran llegado a la conclusión que las reclamaciones de las nuevas liquidaciones de impuesto de agosto de 2016, notificadas el 5 de septiembre del mismo año, fueron interpuestas dentro de plazo.

Concluye solicitando se acoja el recurso, se invalide la sentencia y se dicte una de reemplazo que declare que el reclamo fue interpuesto en tiempo y forma y se dejen sin efecto las liquidaciones, con condenación en costas.

Segundo: Que son hechos de la causa por así haberlos establecido los jueces del grado, los siguientes:

1) La sociedad Comercial F y F Ltda. recibió las Liquidaciones N°s 128 a 158, de 15 diciembre de 2015, por el impuesto I.V.A. por los períodos octubre de 2012 abril de 2015, las que fueron notificadas en esa misma fecha;

2) La reclamante con fecha 5 y 7 de enero de 2016 presentó la solicitud de Revisión de la Actuación Fiscalizadora (RAF) ante el Servicio de Impuestos Internos por las liquidaciones mencionadas;

3) El Servicio emitió las resoluciones N°s 58.883 y 58.884, ambas del 14 de marzo de 2016, resolviendo la reposición administrativa voluntaria (RAV);

4) El 20 de junio de 2016 el Servicio de Impuestos Internos emite las Resoluciones Exentas N°s 123 y 124, la que rectifica las resoluciones indicadas;

5) Por lo anterior, el organismo fiscalizador con fecha 24 de agosto de 2016 emite las Liquidaciones N°s 9 a 39, que inciden en las Liquidaciones N°s 128 a 158 del año 2015;

6) De esa reliquidaciones se tienen por no reclamadas las Liquidaciones N°s 133, 150, 151 y 152, debido a que las Liquidaciones N°s 14, 31, 32, 33, se aceptó en la RAV, la diferencia que el Servicio de Impuestos Internos le había liquidado.

Tercero: Que la discusión se centró en determinar si la contribuyente interpuso el reclamo tributario dentro del plazo de noventa días establecido en el

artículo 124 del Código Tributario y si aquél se contaba desde la notificación de las reliquidaciones.

Cuarto: Que sobre la base de los presupuestos fácticos reseñados en la consideración segunda, la sentencia de segundo grado resolvió confirmar sin modificaciones la de primera instancia, que rechazó el reclamo deducido al determinar *“que las reliquidaciones N° 9 a 39 no facultan a otorgar un nuevo plazo de 90 días para reclamar, sobre todo si a la luz de los antecedentes expuestos se concluye que en definitiva, lo reclamado son los fundamentos de la Liquidación N° 128, 129, 130, 131, 132, 134, 135, 136, 137, 138, 139, 140, 141, 142, 143, 144, 145, 146, 147, 148, 149, 153, 154, 155, 156, 157, y 158. De concluirse algo distinto se podría estar permitiendo la renovación del plazo legal que tenía la contribuyente reclamante al impugnar en sede jurisdiccional las liquidaciones señaladas”*.

Por lo expuesto, los sentenciadores establecen que *“el SII emitió las liquidaciones Nros. 128 a 158 ... en contra de la empresa reclamante Comercial F y F Ltda, RUT 76.578.490-5, por diferencias de IVA, por los períodos octubre del 2012 a abril del 2015, a consecuencia de haber detectado IVA crédito fiscal registrado y declarado en dichos pedidos, sin respaldo”... “la empresa reclamante dedujo Reposición Administrativa Voluntaria (RAV) en contra de las anteriores liquidaciones números 128 a 158 de conformidad procedimiento administrativo contemplado en el artículo 123 bis del Código Tributario”*.

Para luego afirmar el fallo que *“fluye del punto N° 4 de la Res. Ex. 124, fs. 56, que mediante las Res. Ex. N°s 58883 y 58884, de fecha 14 de marzo de 2016, SII, acogió “en parte” la Reposición Administrativa Voluntaria deducido por la actora en contra de las mencionadas liquidaciones”*.

Agrega que *“por contener ambas resoluciones (Nros. 58883 y 58884) “errores” en la parte resolutive de las mismas, el SII emite la mencionada Res. Ex. 124, de 20 de junio del 2016, a fin de precisar mejor que partidas se rebajan y en qué monto, según aparece de los cuadros de 56 vta y 57.*

A consecuencia de lo anterior, el 24 de agosto del 2016, el SII emite las “reliquidaciones” Nros. 9 a la 39 a fin de reconocer las rebajas concedidas en la RAV”.

Por lo expuesto concluye que “la actora debió reclamar de las liquidaciones Nros. 128 a la 158, que corren a fojas 39 de la causa, notificadas el 15 de diciembre del 2015, dentro del plazo de 90 días hábiles, en cuanto a aquellos saldos “no” concedidos o “no” rebajados en las Res. Ex. 58883 y 58884, de 14 de marzo de 2016, rectificadas ambas por la Res. Ex. 124 de fs. 56; plazo de 90 días que vencía el día 6 de abril pasado.

Lo anterior toda vez que conforme al procedimiento del artículo 123 bis ya antes mencionado, la interposición de la Reposición Administrativa Voluntaria (RAV) “no interrumpe” el plazo para la interposición de la reclamación en contra de la liquidación cuya reposición se solicita. Ratifica lo anterior el hecho que el citado artículo 124 solo permite reclamar de una liquidación, pero no de una reliquidación”.

Quinto: Que el artículo 123 bis del Código Tributario, que trata el recurso de reposición administrativa, dispone que:

“Respecto de los actos a que se refiere el artículo 124, será procedente el recurso de reposición administrativa, en conformidad a las normas del Capítulo IV de la ley N° 19.880, con las siguientes modificaciones:

- a) El plazo para presentar la reposición será de quince días.*
- b) La reposición se entenderá rechazada en caso de no encontrarse notificada la resolución que se pronuncia sobre ella dentro del plazo de cincuenta días contado desde su presentación.*
- c) La presentación de la reposición no interrumpirá el plazo para la interposición de la reclamación judicial contemplada en el artículo siguiente.*

No serán procedentes en contra de las actuaciones a que se refiere el inciso primero los recursos jerárquico y extraordinario de revisión.

Los plazos a que se refiere este artículo se regularán por lo señalado en la ley N° 19.880”.

El artículo 124, por su parte, señala que:

“Toda persona podrá reclamar de la totalidad o de algunas de las partidas o elementos de una liquidación, giro, pago o resolución que incida en el pago de un impuesto o en los elementos que sirvan de base para determinarlo, siempre que invoque un interés actual comprometido. En los casos en que hubiere liquidación y giro, no podrá reclamarse de éste, salvo que dicho giro no se conforme a la liquidación que le haya servido de antecedente. Habiendo giro y pago, no podrá reclamarse de este último, sino en cuanto no se conforme al giro.

Podrá reclamarse, asimismo, de la resolución administrativa que deniegue cualquiera de las peticiones a que se refiere el artículo 126.

El reclamo deberá interponerse en el término fatal de noventa días, contado desde la notificación correspondiente. Con todo, dicho plazo fatal se ampliará a un año cuando el contribuyente, de conformidad con lo dispuesto en el inciso tercero del artículo 24, pague la suma determinada por el Servicio dentro del plazo de noventa días, contado desde la notificación correspondiente.

Si no pudieran aplicarse las reglas precedentes sobre computación de plazos, éstos se contarán desde la fecha de la resolución, acto o hecho en que la reclamación se funde”.

Sexto: Que conforme a las normas antes transcritas la Reposición Administrativa Voluntaria que trata el artículo 123 bis del Código Tributario, debe interponerse por el contribuyente dentro de quince días contados desde la notificación del acto impugnado -liquidación, giro, resolución o pago-, y el Servicio de Impuestos Internos debe resolver dicha reposición y notificar su decisión dentro de cincuenta días, pues, de no hacerlo, se tendrá por rechazada. De esa manera, considerando que el plazo para presentar el reclamo es de noventa días y que conforme a los hechos establecidos en el fallo recurrido, las reliquidaciones fueron emitidas el 24 de agosto de 2016, el término para reclamar de ellas, teniendo

presente que las liquidaciones 128 a 158 fueron notificadas el 15 de diciembre de 2015, ya había vencido, por lo que, de interpretarse la norma de la manera que lo hace el organismo fiscalizador, se privaría al contribuyente de interponer la reclamación tributaria, al no haberse dictado aún los actos administrativos que en esta causa se reclaman.

Séptimo: Que también debe considerarse para ello lo prescrito en el artículo 127 del Código Tributario, al señalar que:

“Cuando el Servicio proceda a reliquidar un impuesto, el interesado que reclame contra la nueva liquidación dentro del plazo que corresponda de conformidad al artículo 124, tendrá además derecho a solicitar, dentro del mismo plazo, y conjuntamente con la reclamación, la rectificación de cualquier error de que adolecieren las declaraciones o pagos de impuestos correspondientes al período reliquidado.

Se entenderá por período reliquidado para el efecto del inciso anterior, el conjunto de todos los años tributarios o de todo el espacio de tiempo que comprenda la revisión practicada por el Servicio.

La reclamación del contribuyente en que haga uso del derecho que le confiere el inciso 1° no dará lugar, en caso alguno, a devolución de impuestos, sino que a la compensación de las cantidades que se determinen en su contra”.

Como el texto de la norma reproducida evidencia, regula el derecho del contribuyente a efectuar rectificaciones de errores cometidos en sus declaraciones o pagos, conjuntamente con el reclamo y dentro del mismo plazo en que puede ejercerse este último, resultando patente que con el término “reliquidar” de su inciso primero se alude a la determinación de diferencias de impuestos que efectúa el Servicio respecto de la que previamente ha efectuado el contribuyente en su declaración, pues precisamente el artículo 127 da la oportunidad al contribuyente de corregir los errores cometidos por éste en una primera autodeterminación -o liquidación- de impuestos, y de ahí que el Código haya optado en esta ocasión -como en otras- por el término “reliquidar”.

En este caso, quien efectuó las rectificaciones fue el Servicio de Impuestos Internos, pues emitió las resoluciones N°s 58.883 y 58.884, ambas del 14 de marzo de 2016, las que resolvieron la Reposición Administrativa Voluntaria (RAV), las que fueron rectificadas con fecha 20 de junio de 2016 mediante las Resoluciones Exentas N°s 123 y 124. En virtud de ellas, el organismo fiscalizador, el 24 de agosto de 2016, emite las Liquidaciones N°s 9 a 39, que inciden en las Liquidaciones N°s 128 a 158 del año 2015, esto es, una vez vencido el plazo de reclamación respecto de las primitivas liquidaciones, por lo que el contribuyente si se atendiera a esa forma de cómputo se vería imposibilitado de interponer la reclamación tributaria.

Octavo: Que, así las cosas, el plazo para reclamar de las nuevas liquidaciones al haber sido emitidas luego de concluido el término que se tenía de las primeras que fueron objeto de la Reclamación Administrativa Voluntaria, debió contarse de la fecha de la notificación de las reliquidaciones N°s 9 a 39, es decir, desde el 05 de septiembre de 2016, pues de otro modo se le priva a la contribuyente de su derecho de reclamar de esos actos administrativos.

Noveno: Que por lo expuesto y concluido, existiendo infracción de las normas precisadas precedentemente, el recurso de casación en el fondo debe ser acogido.

De conformidad, asimismo, con lo que disponen los artículos 764, 765, 767, 785 y 805 del Código de Procedimiento Civil, y 145 del Código Tributario, se declara que **se acoge** el recurso de casación en el fondo deducido en lo principal de la presentación de fojas 250 contra la sentencia de veintidós de septiembre de dos mil diecisiete, escrita a fojas 249, la que por consiguiente es nula y se la reemplaza por la que se dicta a continuación.

Acordada con el voto en contra de los Ministros señores Valderrama y Dahm, quienes estuvieron por rechazar el recurso de casación en el fondo, sobre la base de las siguientes consideraciones:

1° Que conforme la Reposición Administrativa Voluntaria que trata el artículo 123 bis del Código Tributario, debe interponerse por el contribuyente dentro de quince días contados desde la notificación del acto impugnado y el Servicio debe resolver dicha reposición y notificar su decisión dentro de cincuenta días, pues, de no hacerlo, se tendrá por rechazada. De esa manera, considerando que el plazo para presentar el reclamo es de noventa días, se deja al contribuyente un lapso suficiente para reclamar de las partidas del acto reclamado -liquidación, giro, resolución o pago- que no fueron acogidas en la reposición administrativa o respecto de las cuales el Servicio no se pronunció dentro de plazo.

En ese orden, salvo lo dispuesto en el inciso 3° del artículo 124, el reclamo siempre debe interponerse dentro de los noventa días contados desde la notificación del acto reclamado -liquidación, giro, resolución o pago-, se haya deducido o no en el interín una Reposición Administrativa Voluntaria, pues las normas que regulan la materia antes mencionadas no conceden una ampliación de plazo o uno nuevo según el resultado del procedimiento de RAV.

2° Que en nada altera lo concluido lo prescrito en el artículo 127 del Código Tributario, por cuanto, como el texto de la norma evidencia, ésta no define cuáles son los actos reclamables ni el plazo para la interposición del reclamo, todo lo cual está tratado en el artículo 124 antes comentado, sino simplemente regula el derecho del contribuyente a efectuar rectificaciones de errores cometidos en sus declaraciones o pagos, conjuntamente con el reclamo y dentro del mismo plazo en que puede ejercerse este último, resultando patente que con el término “reliquidar” de su inciso primero se alude a la determinación de diferencias de impuestos que efectúa el Servicio respecto de la que previamente ha efectuado el contribuyente en su declaración, pues precisamente el artículo 127 da la oportunidad al contribuyente de corregir los errores cometidos por éste en una primera autodeterminación -o liquidación- de impuestos, y de ahí que el Código haya optado en esta ocasión -como en otras- por el término “reliquidar”.

3° Que, así las cosas, el verbo “reliquidar” no puede ser leído de manera aislada, sino que debe ser interpretado en el contexto de la norma que integra y de manera sistemática con el resto de la preceptiva que regula el procedimiento general de reclamación, todo lo cual conduce a desestimar que el artículo 127 del Código Tributario amplíe los actos reclamables enunciados en el artículo 124 del mismo código a las reliquidaciones practicadas como consecuencia de haberse acogido parcialmente una Reposición Administrativa Voluntaria y que conceda un nuevo plazo para reclamar desde la notificación que pone término a ese procedimiento administrativo.

4° Que habiéndose asentado por los jueces de la instancia, que las Liquidaciones N°s 128 a 158, de fecha 15 diciembre de 2015, se notificaron al contribuyente en esa misma fecha y que el reclamo contra las nuevas Liquidaciones N°s 9 a 39 de 24 de agosto de 2016, que son consecuencia del procedimiento de Reposición Administrativa Voluntaria, fue deducido el 10 de noviembre de 2016, debe concluirse que dicho reclamo fue interpuesto fuera del plazo que al efecto prescribe el artículo 124 del Código Tributario. Asimismo, dado que no se ha alegado por el recurso ni asentado por la sentencia que dichas Liquidaciones no se conformen a lo resuelto en la RAV, según establece el artículo 124, inciso 1°, del Código Tributario, dichas reliquidaciones no son reclamables.

Corolario de lo antes expuesto es que la sentencia en estudio no yerra en la aplicación de los artículos 124 y 127 del Código Tributario al resolver en la forma ya expuesta.

6° Que por lo expuesto y concluido, no existiendo infracción de las normas denunciadas por el arbitrio, el recurso de casación en el fondo debe ser rechazado.

Regístrese.

Redacción a cargo del Ministro Sr. Dham.

Rol N° 41.742-17

Pronunciado por la Segunda Sala integrada por los Ministros Sres. Hugo Dolmestch U., Carlos Künsemüller L., Lamberto Cisternas R., Manuel Antonio Valderrama R., y Jorge Dahm O. No firma el Ministro Sr. Dolmestch, no obstante haber estado en la vista de la causa y acuerdo del fallo, por haber cesado de sus funciones.