

C.A. de Santiago

Santiago, diez de agosto de dos mil veintiséis.

Vistos:

En estos antecedentes, la parte reclamante dedujo recurso de casación en la forma, y conjuntamente apelación, en contra de la sentencia definitiva de dieciocho de junio de dos mil veinticinco, dictada por el Primer Tribunal Tributario y Aduanero de Santiago, que desestimó en todas sus partes el reclamo que interpuso en contra de la Liquidación Nº 603 de 18 de octubre de 2022, emanada de la Dirección Regional Santiago Oriente del Servicio de Impuestos Internos, sin costas.

Se ordenó traer los autos en relación, y se escucharon los alegatos de los abogados que comparecieron, quedando la causa en estudio, y en el plazo legal, se dispuso su acuerdo.

Considerando:

I) En lo relativo a la casación en la forma

Primero: Que el recurrente esgrimió en contra de la sentencia definitiva el presente arbitrio de nulidad formal, que sustenta en la causal del numeral 5 del artículo 768 del Código de Procedimiento Civil, la que estructura en dos capítulos.

En primer término, sostiene que el fallo incurre en la omisión la exigencia contenida en el numeral 4 del artículo 170 del texto legal citado, que prescribe que la sentencia definitiva debe contener: "Las consideraciones de hecho o de derecho que sirven de fundamento a la sentencia". Al respecto, expresa que la decisión impugnada incurre en el vicio denunciado, pues contiene considerandos contradictorios, los que se anulan entre sí, por incompatibles, dejando el fallo desprovisto de argumentos

Expresa al efecto, que en el considerando sexagésimo noveno, el tribunal *a quo* le atribuyó validez y vigencia a las Resoluciones Exentas Nº 1082 de 2019 y Nº 1037 de 2022, que fueron utilizadas como base de la liquidación reclamada, lo que fluye del hecho de haber desestimado la defensa de improcedencia del cobro por error en la motivación; sin embargo, en el motivo septuagésimo, afirma que no puede pronunciarse sobre la validez o invalidez de tales actos administrativos, por ser materia de competencia de otros tribunales,

incurriendo en afirmaciones contrarias; añade que dicha contradicción se proyecta, además, sobre el rechazo de otras defensas del reclamo, (como aquellas por las cuales denuncia que la liquidación corresponde a un acto administrativo incompleto, la improcedencia del reintegro por infracción a los numerales 3 y 26 del artículo 19 y al artículo 76 de la Constitución, la ilegalidad de la motivación y necesidad de norma expresa habilitante), pues su desestimación presupone, precisamente, considerar como válidas las citadas resoluciones, en abierta pugna con lo razonado en el considerando septuagésimo.

Segundo: Que, en su segundo capítulo, afinca su recurso, en la misma causal y normativa, pero reconducida a la falta de valoración de la prueba rendida, por cuanto el fallo recurrido omitió ponderar prueba relevante rendida en el proceso, limitándose a valorar la propia liquidación reclamada y recurriendo, para el restante material probatorio, a la fórmula genérica de que “el resto de las alegaciones y pruebas en nada alteran lo resuelto” lo que no satisface la exigencia de fundamentación de los incisos 11º y 13º del artículo 132 del Código Tributario.

Al efecto, denuncia que no fueron valorados, entre otros medios probatorios, los siguientes: a) El Informe en Derecho del profesor Nicolás Enteiche Rosales, relativo a los límites de la autotutela administrativa y a la exigencia de norma legal expresa que habilite el uso de resoluciones reclamadas como fundamento de una liquidación; b) La Circular N° 12 de 2021 y diversos dictámenes de la Contraloría General de la República (N° 844 de 2010, 54426 de 2010 y 59947 de 2008), referidos al deber de motivación y pronunciamiento sobre todas las alegaciones del contribuyente; y, c) Antecedentes relativos a la falta de firma de la Directora Regional en la liquidación reclamada, conforme a la Resolución Exenta N° 3311 de 1996. Concluye que, de haberse ponderado dicha prueba, el sentenciador necesariamente habría acogido las diversas defensas del reclamo y dejado sin efecto la Liquidación N° 603.

Finaliza, respecto ambas causales, explicando como los yerros denunciados influyeron de manera sustancial en lo dispositivo del fallo, y

el perjuicio que ello le provoca, justificando su pretensión de nulidad procesal.

Tercero: Que la presente causa, se inició mediante reclamo tributario deducido en contra de la Liquidación N° 603, de 18 de octubre de 2022, de la Dirección Regional Santiago Oriente del Servicio de Impuestos Internos, fundado en seis aspectos, en primer lugar, alega la Nulidad de Derecho Público por incompetencia del funcionario del cual emanó el acto recurrido, sosteniendo que la Directora Regional doña María José Castillo Vejar no la firmó personalmente, en circunstancias que la Resolución Exenta N° 3311, de 16 de julio de 1996, del Director del Servicio de Impuestos Internos, exigía expresamente su firma; en segundo lugar, reprocha que la susodicha liquidación, corresponde a un acto incompleto, por no haberse pronunciado sobre su alegación de inconstitucionalidad planteada al responder la Citación N° 396, por vulneración del artículo 76 de la Constitución, infringiendo el deber de pronunciamiento íntegro de la Administración; en tercer lugar, alega la improcedencia del reintegro ordenado en la liquidación por infringir los N° 3 y 26 del artículo 19 y el artículo 76 de la Constitución Política, cuestionando la vigencia y aplicabilidad de las Resoluciones Exentas N° 1082 de 2019 y N° 1037 de 2022 como fundamento de la misma. En cuarto lugar, acusa ilegalidad de la motivación de la liquidación, pues sostiene que la Liquidación N° 603 no cumple con los requisitos exigidos por el N° 4 del artículo 8° bis del Código Tributario, invocando, para ello, el Informe en Derecho del profesor Nicolás Enteiche, según el cual la falta de motivación adecuada deriva en un acto arbitrario. Como quinta objeción, plantea la falta de norma legal expresa que habilite al Servicio de Impuestos Internos para utilizar como fundamento de una liquidación el contenido de una resolución anterior que se encuentra legalmente reclamada, infringiéndose con ello el artículo 3° de la Ley N° 19.880. Finalmente, reprocha la improcedencia del cobro contenido en la liquidación por error en la motivación, en particular en la interpretación del artículo 3° de la Ley N° 19.880 y en la pretensión de que los resultados de las Resoluciones N° 1082 de 2019 y N° 1037 de 2022 sirvan de punto de partida para un procedimiento de fiscalización posterior, no obstante encontrarse dichas resoluciones reclamadas.

En síntesis, el reclamo, en todas sus vertientes, se reconducen, de una u otra manera, a la premisa común de que las Resoluciones Exentas N° 1082 de 2019 y N° 1037 de 2022, al encontrarse legalmente impugnadas, no podían servir de fundamento válido, vigente ni suficientemente para la dictación de la Liquidación N° 603, y de que el procedimiento que le precedió adoleció de vicios de forma y de motivación que debían conducir a su invalidación o dejarla sin efecto.

Cuarto: Que por su parte, la sentencia recurrida rechazó la reclamación planteada; en síntesis, y en primer lugar, desestimó las alegaciones dirigidas a privar de eficacia a la Liquidación N° 603, estimando que ella, conforme de su propio examen, no constituye un acto administrativo incompleto por la falta de pronunciamiento que se denunciaba respecto de la respuesta a la citación, y que tampoco se configuran los vicios invocados en relación con la motivación del acto ni con la posibilidad de fundarlo en resoluciones administrativas anteriores.

Asimismo, tuvo por subsistentes los efectos de las Resoluciones Exentas N° 1082 de 2019 y N° 1037 de 2022 mientras no fueran dejadas sin efecto por la autoridad competente, razón por la cual, rechazó las defensas que hacían depender la improcedencia del cobro, la ilegalidad de la motivación y la falta de habilitación normativa de la sola circunstancia de encontrarse dichas resoluciones reclamadas.

Con todo, al razonar de ese modo, el fallo distinguió entre la eficacia actual de tales actos administrativos y la competencia para pronunciarse sobre su validez o invalidez, reservando esta última cuestión al procedimiento y tribunal llamados a conocer directamente de las impugnaciones deducidas en su contra.

Por otra parte, en cuanto a la prueba rendida, la sentencia tuvo por suficientes los antecedentes examinados para resolver las alegaciones formuladas y, respecto de los restantes medios acompañados, sostuvo que ellos no alteraban lo decidido.

Quinto: Que analizando el primer extremo del recurso de nulidad procesal que se revisa, por el cual se acusa una contradicción en los fundamentos del fallo recurrido, es necesario recordar, que la jurisprudencia exige que los razonamientos en pugna sean lógicamente incompatibles entre sí, de suerte que no puedan subsistir

simultáneamente y se excluyan recíprocamente, dejando a la sentencia sin fundamentación real; por ello, para que esta causal se configure, no basta una tensión aparente o una diferencia de énfasis susceptible de conciliación interpretativa.

Examinados los considerandos cuestionados, se advierte que ellos no versan sobre el mismo objeto; en efecto, el considerando sexagésimo noveno se pronuncia sobre la vigencia y eficacia actual de las Resoluciones Exentas N° 1082 de 2019 y N° 1037 de 2022, a propósito de si continúan produciendo efectos mientras no sean invalidadas de manera definitiva; en tanto, el considerando septuagésimo se pronuncia sobre la competencia del propio tribunal para declarar, con efecto de cosa juzgada, la validez o invalidez de dichos actos administrativos, materia que el fallo reserva a la judicatura competente para conocer de los reclamos dirigidos directamente en contra de tales resoluciones.

A juicio de esta Corte, dicha diferencia temática, (vigencia provisional de un acto administrativo mientras no sea invalidado por el juez competente, por un lado, y falta de competencia de este tribunal tributario para pronunciarse sobre esa invalidación, por otro) es perfectamente conciliable y compatible entre sí, pues el tribunal reconoce, en primer lugar, que las resoluciones producen efectos en tanto no sean anuladas, pero sin que ello importe arrogarse la competencia para anularlas por sí mismo. Así lo aclara, además, el propio motivo sexagésimo noveno al señalar expresamente que, si el juez competente decide dejar sin efecto tales actos, los efectos de esa decisión "deberán materializarse en todos los AT en que tiene implicancia lo discutido", incluyendo la eventual devolución de sumas pagadas. Ello demuestra que el tribunal no descarta la posibilidad de invalidación, pero ello, por la cuerda procesal pertinente, lo que es coherente y no contradictorio, con la premisa de vigencia provisional adoptada para resolver el reclamo *sub lite*.

En consecuencia, no se advierte una contradicción lógica insalvable entre ambos considerandos, sino razonamientos coherentes entre sí, que operan en planos distintos y son recíprocamente

compatibles, por lo que la primera vertiente de la causal invocada no se encuentra debidamente configurada.

Sexto: Que, en su segundo acápite, la causal de nulidad se funda en la eventual omisión de valoración de la prueba.

Al respecto, cabe señalar que la prueba que el recurso denuncia como no ponderada, corresponde específicamente a los informes en derecho que refiere y documentos concretos, consistentes en la Circular N° 12 de 2021, dictámenes de la Contraloría General de la República (1.844 de 2010, 54.426 de 2010 y 59.947 de 2008), y los antecedentes relativos a la firma de la liquidación.

En un primer aspecto, debe recordarse que, doctrinalmente, los informes en derecho constituyen opiniones de naturaleza dogmática y académicas sobre el sentido y alcance de normas e instituciones jurídicas que no se enmarcan dentro de los medios de prueba que nuestro ordenamiento reconoce como tales. En efecto, no son contemplados como tales, ni en el catálogo del artículo 341 del Código de Procedimiento Civil ni en el sistema probatorio del artículo 132 del Código Tributario, por lo que no recae sobre el sentenciador un deber legal de valorarlos conforme a las reglas de la sana crítica, por cuanto dicho deber se refiere a la prueba rendida en el proceso, no a la argumentación jurídica de un tercero sobre el derecho aplicable, cuya consideración o no queda entregada a la persuasión que el propio razonamiento del tribunal le confiera. En esa medida, la circunstancia de que la sentencia no se haga cargo expresamente de los informes en derecho, no configura, por sí sola, el vicio de falta de fundamentación que exige el N° 4 del artículo 170 del Código de Procedimiento Civil.

Por otro lado, si bien los dictámenes de la Contraloría y la Circular N° 12 de 2021, así como de los antecedentes relativos a la firma de la liquidación, sí corresponden a prueba documental *strictu sensu* y que, en principio, estarían sujetos al deber de valoración, a juicio de esta Corte, la utilización de una fórmula de cierre como la del considerando septuagésimo séptimo no necesariamente configura el vicio cuando el fallo, en su desarrollo argumental, se ha hecho cargo latamente de las cuestiones de fondo que esos documentos pretendían acreditar, que es justamente lo que en la especie acontece con los razonamientos y

análisis recaídos en las Resoluciones N° 1082 y N° 1037 a la luz de los preceptos de la Ley N° 19.880. De manera tal, que la omisión de mención expresa no equivale a ausencia de razonamiento sobre la materia que dichos documentos abordaban, por lo que el vicio alegado en este extremo, tampoco se configura.

Séptimo: Que, a mayor abundamiento, debe recordarse que, a la luz de la normativa que disciplina el recurso de casación en la forma, incluso en el escenario hipotético de configurarse alguno de los vicios denunciados, es necesario argumentar de modo plausible, que su ausencia habría conducido a un resultado distinto, por cuanto el yerro constatado, debe ser trascendente, lo que en la especie no se justifica de modo suficiente.

En efecto, conforme se indica considerando noveno del fallo recurrido, la reclamante fundó su impugnación en la nulidad del acto, sin embargo, no discutió el cumplimiento de los requisitos sustantivos para hacer uso del *goodwill* y de la pérdida tributaria. De este modo, aun cuando la sentencia Rol Nro. 74-2024, de 28 de marzo de 2025, hubiese privado de sustento a la Resolución N° 1082 en cuanto a la determinación de la pérdida de arrastre, dicha corrección sustantiva no integró la causa de pedir, de manera que este tribunal carece de competencia para acogerla; por otro lado, conforme se señaló, el propio fallo reserva expresamente el mecanismo por el cual los efectos de una eventual invalidación de las resoluciones administrativas deben materializarse en la sede que corresponda, incluyendo la devolución de sumas pagadas, lo que confirma que la decisión de confirmar la Liquidación N° 603 no cerraba definitivamente esa vía, sino que la remitía a su propio procedimiento.

En conclusión, por las razones expuestas no se configuran los supuestos en que el recurso apoya su pretensión anulatoria, procediendo desestimar el arbitrio en análisis, en todas sus partes.

II) En lo relativo al recurso de apelación:

Se reproduce la sentencia en alzada.

Y teniendo además presente:

Octavo: Que los argumentos vertidos en el recurso y en las alegaciones formuladas en estrados, no modifican la conclusión arribada por el sentenciador de primer grado.

Por estas consideraciones y atendido, además, lo dispuesto en los artículos 186 y 768 del Código de Procedimiento Civil, se decide que:

I. Se **rechaza** el recurso de casación en la forma interpuesto por la parte reclamante en contra de la sentencia definitiva de dieciocho de junio de dos mil veinticinco, que desestimó el reclamo deducido en contra de la Liquidación N° 603, confirmándola.

II. Se **confirma** la aludida sentencia.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Redactó el ministro señor Patricio Esteban Martínez Benavides.

Rol Corte Nro. 474-2025 (Tributario)

No firma el ministro señor Patricio Esteban Martínez Benavides, no obstante haber concurrido a la vista y al acuerdo del fallo, por ausencia.