

Santiago, diecisiete de mayo de dos mil veinticuatro.

VISTOS:

En estos autos Rol N° 13.122-18 de esta Corte Suprema, sobre procedimiento de reclamación tributaria, iniciado por el contribuyente José Arturo Bustamante Mariman, por sentencia de doce de mayo de dos mil diecisiete, escrita a fojas 274 y siguientes, el Tribunal Tributario y Aduanero de Los Lagos, acogió en parte el reclamo interpuesto en contra de las liquidaciones de impuesto N° 141 a N° 160, todas de 2 de marzo de 2015, emitidas por la X Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos, por concepto de diferencia de Impuesto al Valor Agregado en los periodos tributarios de diciembre de 2011 a enero de 2024 y diferencias de impuesto a la renta de primera categoría correspondientes a los años tributarios 2012 a 2013.

Apelada dicha decisión por el contribuyente y el Servicio de Impuestos Internos, la Corte de Apelaciones de Puerto Montt, la confirmó, según consta de la resolución de dieciocho de abril de dos mil dieciocho, rolante a fs. 391, pronunciamiento contra el cual el reclamante interpuso recurso de casación en el fondo en lo principal de fojas 392, el que fue ordenado traer en relación a fs. 427.

CONSIDERANDO:

PRIMERO: Que el recurso de casación en el fondo denuncia, primeramente, como errores de derecho, la contravención formal del inciso 14° (actual inciso 15°) del artículo 132 del Código Tributario, en relación con el art. 8 bis N° 5 del Código Tributario, los artículos 23 N° 1 y 25 del D.L. 825 y artículo 31 inciso 1 del DL 824.

Explica el reclamante que la sentencia de alzada, no se encuentra fundada ni cumple con los requisitos que establece en el artículo 132 del Código Tributario, por cuanto se limita a confirmar la sentencia de primer grado, haciendo suyos los vicios contenidos en ella.

Respecto de la infracción al artículo 8 bis N° 5 del Código Tributario, señala que el contribuyente con fecha 12 de enero de 2015, además de dar respuesta a la Citación N° 5.736, solicitó formalmente al Servicio de Impuestos Internos copias del expediente de auditoría, incluida su propia documentación contable y tributaria, ello por cuanto en el expediente existirían dos actas de entrega, con la misma fecha, formulario y folio, pero diferentes contenidos, solicitud respecto de la cual nunca obtuvo respuesta del Servicio, lo que derivó en la presentación de un reclamo por vulneración de derechos, en el que pese a haber sido rechazado, se tuvo por acreditado que el Servicio infringió lo dispuesto en el artículo 8 bis N° 5 del Código Tributario. Agrega que el fallo de primera instancia, confirmado por el de segunda, vulneró la regla de la (no) contradicción puesto que si bien se acreditó, aunque en un procedimiento distinto, que existió vulneración del derecho establecido en el artículo 8 bis N° 5 del Código Tributario, los sentenciadores estimaron que dicha circunstancia solo podía ser conocida y aplicada en el procedimiento especial por vulneración de derechos y no en el procedimiento general de reclamación, lo que aprecia que es un error, no solo porque ese hecho formó parte del auto de prueba en la presente causa, sino que, además, constatada la vulneración de un derecho –aunque sea en un procedimiento distinto- esa conducta tiene que tener una sanción, la que no puede ser otra que anular las liquidaciones de impuestos por no habersele otorgado una herramienta esencial para poder defenderse en sede administrativa judicial.

Indica que también se vulneraron las reglas de la lógica, específicamente la regla de la identidad, ya que el juez de primera instancia y los de segunda (al haberla confirmado sin más) omitieron referirse a la alegación expresa del recurrente de estar en presencia de dos actas de recepción de documentos distintas, levantadas por el Servicio de Impuestos

Internos y en donde quedó constancia de la entrega total por parte del contribuyente de toda la documentación requerida por el Servicio.

Señala que en dichas liquidaciones se incluyó facturas por venta de combustible, las que, a diferencia de lo sostenido por los sentenciadores, si se encuentra dentro del giro del contribuyente - de obras menores en construcción y de alquiler de autos y camionetas sin chofer- los que implican el consumo de comburente. Sobre el particular, el juez de primera instancia y los de segunda (al haber confirmado) limitaron la objeción de la liquidación al gasto derivado de la actividad del rent a car, pese a que sus alegaciones también se referían al gasto de combustible en el giro de obras de construcción.

Finalmente estima que, respecto del gasto de combustible por concepto de rent a car, la sentencia afirmó la existencia de un hecho, pero no señaló las razones o antecedentes por las cuales éste se acreditó, existiendo un error en el razonamiento y una falta de objetividad en la ponderación de los antecedentes, lo que ocasionó un errado juzgamiento.

SEGUNDO: Que, como segundo grupo de normas infringidas, cita el artículo 132 inciso 14º (actual inciso 15º), con relación al artículo 23 N° 1, del D.L. 825 sobre Impuesto a las Ventas y Servicios y artículo 31, inciso primero del D.L. 824, sobre Impuesto a la Renta.

Sostiene que como causal de rechazo del IVA crédito fiscal, el Servicio de Impuestos Internos fundamentó todas las partidas de las Liquidaciones reclamadas, en la *“falta de acreditación en el proceso de auditoría de que el gasto sea ineludible y necesario para realizar la actividad comercial, de acuerdo al artículo 23 N °1 del D.L N° 825 y el costo o gasto del artículo 30 o 31 de la Ley de Impuesto a la Renta”*, en circunstancias de que para que un gasto o desembolso tenga derecho a IVA debe reunir, únicamente, los requisitos establecidos en el artículo 23 N° 1 de la Ley de IVA, no estando dentro de esa norma que ellos deban reunir la característica de ser ineludible o

necesario, ya que basta sólo con que diga relación con el giro del contribuyente, requisito que se cumple a cabalidad.

TERCERO: Que, finalmente el recurrente denuncia como vulnerados el artículo único N°s 1 y 4 de la Ley 18.320, en relación con los artículos 59 y 200 del Código Tributario, y artículo 19 del Código Civil.

Al respecto alega que el procedimiento de auditoría de que fue objeto el reclamante, no se inició por requerimiento efectuado de conformidad a la Ley 18.320, estando obligado a hacerlo por expresa disposición de la norma antes señalada, sino que se inició a través de una notificación efectuada por el SII al contribuyente. Añade que, entre la notificación efectuada al contribuyente, de conformidad a la citada ley, transcurrieron casi 9 meses, excediendo con creces los plazos de prescripción señalados en la ley en comento.

Señala que, a diferencia de lo sostenido por los sentenciadores, tampoco resulta aplicable el plazo dispuesto en el artículo 59 del Código Tributario, ya que se acreditó que el contribuyente sí presentó la totalidad de los antecedentes requeridos.

Concluye solicitando se acoja el recurso, se invalide el fallo de segunda instancia que confirmó la sentencia de primera que acogió parcialmente el reclamo interpuesto por don Arturo Bustamante Mariman, dictando en acto continuo y sin nueva vista, pero separadamente, sentencia de remplazo en que se acoja íntegramente el reclamo interpuesto, con expresa condena en costas de la causa y del recurso.

CUARTO: Que a fin de resolver acerca de las infracciones denunciadas en el libelo, es necesario consignar que los jueces del fondo, respecto de las alegaciones del reclamante, desestimaron la infracción al artículo 8 bis N° 5 del Código Tributario, tal como consta de su considerando 13°) sosteniendo que *“si bien es cierto que en esta sede jurisdiccional se tramitó una acción por vulneración de derechos, bajo el RIT VD-12-00007-2015, presentada por el*

actor en contra de la X Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos, dicha presentación fue rechazada en todas sus partes mediante sentencia definitiva de fecha 10 de junio de 2015, resolución confirmada por la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Puerto Montt con fecha 10 de febrero de 2015 en autos Rol 21-2015. Así las cosas, confunde el actor entre lo analizado por este sentenciador en un considerando de la resolución de primera instancia indicada, con lo resuelto de manera definitiva; complementado lo anterior, con el hecho de no ser esta la vía para alegar eventuales incumplimientos o nuevas alegaciones en relación a lo ya zanjado en aquellos autos”. Es decir, a diferencia de lo sostenido por el recurrente, los sentenciadores no tuvieron por acreditada la infracción a la disposición en análisis en el fallo que en este acto se recurre.

En lo que dice relación con las alegaciones sobre el gasto de combustible, los jueces del grado tuvieron en consideración, para rechazar sus alegaciones, en su considerando 17º) que: “En ambas se objeta el crédito fiscal por no haberse acreditado en el proceso de auditoría que el gasto fuera ineludible y necesario para realizar la actividad comercial en conformidad a lo establecido en el artículo 23 N° 1 de la Ley de Impuestos a las Ventas y Servicios, toda vez que se está en presencia de un giro de rent a car, correspondiendo el gasto por combustible consumido al arrendador, unido lo anterior, a la necesidad de acreditar el pago de las facturas. Al respecto, señala el actor que el gasto lo efectuó producto de su giro de obras menores en construcción como también relacionado por alquiler de autos y camionetas sin chofer derivado de la recarga de estanque de combustible para próximo arriendo. Indica que los clientes devolvían los vehículos sin reponer el combustible consumido, no obstante, del cobro y reembolso posterior por este ítem. El Tribunal considera que, efectivamente, los desembolsos cuestionados no tienen relación con el giro del contribuyente, razón por la que confirmará la

Liquidación en este punto. En caso de autos, la objeción de la liquidación solo dice relación con el gasto derivado de la actividad del rent a car, gasto que según lo acreditado fue asumido por el tercero a quién el actor dio en arriendo sus vehículos”.

En cuanto a la calificación de dicho gasto, los sentenciadores estimaron que, si bien “el Tribunal no desconoce la existencia de tales gastos declarados por el contribuyente –el ente fiscalizador, por otra parte, tampoco lo hace-, ni la circunstancia de que tales gastos puedan efectivamente ser deducidos en los estados financieros de la empresa, ni siquiera que afecten efectivamente su valor, entendida como unidad económica; la objeción del Tribunal radica, en cambio, en que para establecer el tributo, la ley construye una abstracción dentro de la cual sólo resultan relevantes los ajustes que el propio ordenamiento jurídico admite. En ese orden de ideas, siendo sólo admisibles para rebajar la base imponible del impuesto aquellas erogaciones que sean un gasto necesario para producir la renta, presupuesto éste último de carácter elemental. En otras palabras, que para haber producido la renta sobre la cual se aplica el impuesto, el contribuyente debe haberse visto obligado a incurrir en el gasto que deduce, de modo tal que de no haber realizado tal erogación, la renta no se habría generado”, agregando que el cargo por concepto de combustible consumido por el servicio de rent a car es de cargo del arrendatario del vehículo dado en arriendo. Cargo que puede ser asumido de dos maneras. El primero con un cobro directo o bien con un pago hecho por el arrendador el que después es reembolsado por el arrendatario, esto último, como así lo señala el actor en su presentación. En caso de autos, la objeción de la liquidación solo dice relación con el gasto derivado de la actividad del rent a car, gasto que en opinión del tribunal, fue asumido por el actor, habiéndose obtenido en forma posterior el reembolso por parte del arrendatario; de modo tal que quien incurrió efectivamente en el gasto fue un tercero a quién el actor

dio en arriendo sus vehículos. El razonamiento anterior, radica en el hecho de no constar en autos antecedente alguno a través del cual se acredite que no obstante haber incurrido en el pago el contribuyente, este no pudo ser reembolsado de parte del arrendatario; de modo tal, que su alegación al respecto será rechazada”.

Finalmente, en cuanto a si la auditoria lo fue con infracción a la ley 18.320, sostuvieron, en su considerando 7º) que: “el hecho de haberse iniciado el procedimiento de requerimiento de antecedentes bajo una metodología distinta a una auditoria tributaria bajo el amparo de la Ley 18.320, no merece ningún reparo u objeción por parte del Tribunal. En efecto dentro de los medios de fiscalización que la Ley le concede a la autoridad tributaria, se encuentra la posibilidad de examinar inventarios, balances, libros de contabilidad documentos del contribuyente, en todo lo que se relacione con los elementos que deban servir de base para la determinación del impuesto; de modo tal que en el caso de autos, si bien se practicó notificación N° F3285, Folio 705733 de requerimiento de antecedentes al contribuyente, de esta surgieron motivos plausibles de requerir antecedentes relacionados con el Impuesto a las Ventas y Servicios, los cuales fueron solicitados dentro del contexto de la Ley N° 18.320, dando cumplimiento así a lo establecido en la ley.

Con respecto al segundo punto, referente al no cumplimiento de lo establecido en el artículo único N°4 de la Ley 18.320, al respecto se debe tener presente que los beneficios establecidos en la ley, en cuanto a la posibilidad de excepcionar el plazo extraordinario de prescripción para la acción fiscalizadora junto al hecho de no someterse a las reglas de limitación temporal de la acción fiscalizadora, se reconocen en cierto casos en los cuales sea por la actitud del contribuyente fiscalizado o bien por la naturaleza de los hechos a investigar, se faculta al Servicio de Impuestos Internos para no dar aplicación a estas reglas; así las cosas, el N° 3 del artículo 18.320, posibilita tal hecho en los casos en

que el contribuyente no presenta los antecedentes requeridos por el Servicio de Impuestos Internos en el plazo a que se refiere el N°1 del mencionado artículo único; situación que en el caso de autos aconteció según da cuenta antecedentes de autos, acreditados en el considerando tercero.

Con respecto a la eventual infracción referente a la prescripción de la acción fiscalizadora, al haberse esta extendido más allá de los plazos establecido en el artículo 59 del Código Tributario, se debe tener presente que para el caso de la fiscalización de autos, referente al Impuesto a las Ventas y Servicios, la facultad fiscalizadora del Servicio de Impuestos Internos, se encuentra limitada como se indicó, por lo preceptuado en la Ley N° 18.320, normativa que al tener un carácter especial, prima sobre las normas generales referentes, entre otras, a la temporalidad establecida en el artículo 59 del Código Tributario, no siendo así procedente la alegación del actor”.

QUINTO: Que las antedichas circunstancias constituyen hechos de la causa, por lo que –como lo ha sostenido con anterioridad esta Corte, entre otros en los pronunciamientos Rol N° 12.165-2017, de fecha 29 de abril de 2019, y Rol N° 4.067-2018, de 24 de marzo de 2020- para desvirtuarlos e instalar la premisa fáctica favorable a las pretensiones de la recurrente, es necesario que el fallo impugnado en sus fundamentaciones hubiese incurrido en violación de las leyes reguladoras de la prueba, lo que se produce cuando los sentenciadores invierten el onus probandi, rechazan las pruebas que la ley admite, aceptan las que la ley rechaza, desconocen el valor probatorio de las que se produjeron en el proceso cuando la ley les asigna uno determinado de carácter obligatorio, o alteran el orden de precedencia que la ley les diere.

Cabe señalar que es el propio Código Tributario el que se encarga de establecer un sistema de valoración conforme a las reglas de la sana crítica, en su artículo 132, incisos 14° y 15°. Sin embargo, los reproches que efectúa la recurrente buscan alterar el sustrato fáctico alcanzado por los sentenciadores

del fondo, sin desarrollar mayormente la infracción de los elementos que integran la sana crítica como limitación a la ponderación libre que la ley le asigna, en esta clase de procedimientos, a los sentenciadores. En efecto, sus argumentaciones relativas a la supuesta vulneración del principio lógico de la razón suficiente de la sana crítica, de la no contradicción y de la regla de identidad, sólo se sustentan sobre las premisas fácticas que ha pretendido introducir la impugnante, por lo que escapa al control de un recurso de derecho estricto como el intentado.

SEXTO: Que como puede apreciarse de la lectura del recurso, en sus dos primeras causales, éste se limita a señalar algunas disposiciones legales referidas al tratamiento de la prueba, pero no especifica las premisas fácticas que deberían ser favorables a sus pretensiones, fundadas en verdaderas violaciones de las leyes reguladoras de la prueba, lo que se produce cuando los sentenciadores invierten el onus probandi, rechazan las pruebas que la ley admite, aceptan las que la ley rechaza, desconocen el valor probatorio de las que se produjeron en el proceso cuando la ley les asigna uno determinado de carácter obligatorio, o alteran el orden de precedencia que la ley les diere, situaciones que no fueron denunciadas por el recurso y que no se advierten del examen de los antecedentes.

En efecto, la simple enunciación de las normas legales que cita, pasan a transformarse, en los hechos, en una petición de una nueva valoración de las probanzas, lo que naturalmente es contrario al sentido mismo del recurso de casación, ello sin perjuicio que de la revisión de la sentencia impugnada aparecen claros los razonamientos por los cuales los jueces del fondo rechazaron las alegaciones del reclamante.

El recurso de casación en el fondo es de derecho estricto, por lo que mediante él no se puede examinar el proceso, ni revisar si su sustanciación o la apreciación de la prueba, ha sido conforme a la ley, como parece pretender el

recurrente, salvo en aquellos casos en que se han violado las leyes reguladoras de la prueba, puesto que si bien alguna norma ha sido formalmente citada como infringida, no existe ningún desarrollo de ella, porque sólo se efectúan afirmaciones desprovistas de todo sustento fáctico y jurídico.

SÉPTIMO: Que conforme lo antes expuesto y razonado, no habiéndose acreditado por la recurrente la existencia de vulneración alguna de las leyes reguladoras de la prueba, las conclusiones a las que arribaron los sentenciadores del grado deben tenerse como hechos inamovibles por esta Corte, lo que implica necesariamente desestimar las pretensiones del S.I.I. y, consecuentemente, al no haberse producido en el presente caso ninguno de los errores de derecho denunciados en su arbitrio, rechazar el mismo.

OCTAVO: Que, en lo tocante a la tercera de las protestas levantadas en el arbitrio en estudio, y tal como acertadamente fue resuelto por el fallo recurrido en su considerando 7º, se aplica el numeral 3 de la Ley N° 18.320, indica que normativa que, al tener un carácter especial, que prima sobre las normas generales referentes, entre otras, a la temporalidad establecida en el artículo 59 del Código Tributario, no siendo así procedente la alegación del actor.

Y visto, además, lo dispuesto en los artículos 767 y 805 del Código de Procedimiento Civil, **SE RECHAZA** el recurso de casación en el fondo deducido por el abogado Carlos Thieck León, en representación del reclamante José Arturo Bustamante Mariman, en lo principal de fojas 392, en contra de la sentencia dictada por la Corte de Apelaciones de Puerto Montt con fecha dieciocho de abril de dos mil dieciocho, que rola a fojas 391 de autos.

Regístrese y devuélvase con sus agregados

Redacción a cargo de la Ministra Sra. María Cristina Gajardo H.

N° 13.122-2018

Pronunciado por la Segunda Sala de la Corte Suprema integrada por el Ministro Sr. Leopoldo Llanos S., la Ministra Sra. María Cristina Gajardo H., el Ministro Sr. Diego Simpertigue L., y los Abogados Integrantes Sres. Juan Carlos Ferrada B., y Eduardo Gandulfo R. No firma la Ministra Sra. Gajardo y el Abogado Integrante Sr. Ferrada, no obstante haber estado en la vista de la causa y acuerdo del fallo, por estar con feriado legal y ausente, respectivamente.