

Santiago, dieciséis de enero de dos mil veinticinco.

**VISTOS:**

En estos autos Rol N° 2.818-2019 se ha tramitado un procedimiento de reclamación tributaria en que el abogado Erwin Errandonea Geldres, por el Servicio de Impuestos Internos, interpone recurso de casación en el fondo en contra de la sentencia definitiva de segunda instancia dictada con fecha doce de diciembre de dos mil dieciocho por la Corte de Apelaciones de Temuco, que confirmó la sentencia definitiva de primera instancia del Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de la Araucanía, de seis de julio de dos mil dieciocho, la que, a su vez, acogió la reclamación interpuesta por el contribuyente Empresa Comercial y de Servicios Julio Valverde Bello E.I.R.L. en contra de las Liquidaciones 764 a 788, de 30 de agosto de 2016, por diferencias de Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a la Renta, emitidas por la IX Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos.

Con fecha dos de abril de dos mil diecinueve se dispuso traer los autos en relación.

**CONSIDERANDO:**

**PRIMERO:** Que en el arbitrio de nulidad sustancial se reclama, en primer lugar, una errada interpretación del artículo 60 del Código Tributario, indicando que dicho

artículo constituye un medio especial de fiscalización, contenido en el párrafo 1° del título IV de dicho cuerpo legal, citado en la Notificación N°381, que solicitó antecedentes a la reclamante y la normativa especial que rige en materia de fiscalización del IVA, contenida en la Ley 18.320 de 17 de julio de 1984 y actualizada el 28 de julio de 2001, que establece normas que incentivan el cumplimiento tributario, además de una incompleta apreciación de la Circular 57, de 26 de junio de 2015 y todo con evidente infracción a las normas interpretativas.

De la lectura de los considerandos octavo, décimo y décimo segundo, arguye el recurrente, se puede apreciar que, no obstante que la Notificación N° 381 constituye un requerimiento de antecedentes en una fiscalización de IVA, de conformidad al artículo único de la Ley 18.320, el sentenciador estima erradamente que, por la simple referencia en ese instrumento al artículo 60 del Código Tributario, tal requerimiento no constituiría una auditoría, pese a transcribir parte de la notificación en la que expresamente se invoca la aplicación de la Ley 18.320.

El sentido genuino que se le debe dar al artículo 60 del Código Tributario es que éste establece una nueva facultad para el servicio consistente en la posibilidad de efectuar requerimientos anteriores al inicio de una auditoría

tributaria. Bajo ese procedimiento, el Servicio no se encuentra obligado a citar ni a liquidar y no le son aplicables los plazos del artículo 59 del Código Tributario y los establecidos en el artículo único de la Ley 18.320.

**SEGUNDO:** Que, en segundo término, se refiere como infringido precisamente el artículo único de la Ley 18.320. Indica que es de conocimiento público que esta ley consagró un beneficio o amparo para los contribuyentes, restringiendo en materia de IVA los plazos de la actuación fiscalizadora del servicio de impuestos internos. De conformidad con el claro tenor del texto transcrito, para ejercer sus atribuciones de examinar la exactitud de las declaraciones del impuesto a las ventas y servicios presentadas por los contribuyentes y de verificar la correcta determinación de tales impuestos o de su pago, el Servicio debe enmarcarse estrictamente en los procedimientos que contempla la ley en análisis.

Por lo tanto, de conformidad a esta ley, el Servicio sólo puede revisar a los contribuyentes previa notificación que se les formule para estos efectos, requiriéndolos con el fin de que se presenten en la unidad que corresponda del servicio o para que se pongan a disposición de los funcionarios fiscalizadores los antecedentes que habitualmente se solicitan.

En consecuencia, no se entiende cómo es que algo tan indudable resulta desvirtuado en perjuicio del interés fiscal dando lugar a créditos fiscales no acreditados a la luz de los artículos 23 número 5 y 21 del Código Tributario por una parcial interpretación de ley. La referencia al artículo 60 del Código Tributario en un requerimiento expreso de antecedentes en IVA no puede llevar a concluir que toda la fiscalización practicada debe quedar sin efecto, máxime si de ellos no se ha derivado perjuicio ni indefensión para el reclamante.

**TERCERO:** Como tercer capítulo de casación se indica la infracción al artículo 59 del Código Tributario. El fallo yerra gravemente, según el recurrente, al estimar como fundamento de la decisión que en virtud de dicha disposición debió iniciarse el proceso de fiscalización respecto de la contribuyente pues, como se ha señalado, la revisión efectuada consistió en "examinar la exactitud de las declaraciones y verificar la correcta determinación y pagos mensuales de los impuestos contemplados en el Decreto Ley 825".

Al contrario de lo sostenido en el fallo, las liquidaciones anuladas en autos se sustentan en un procedimiento de fiscalización válido, iniciado respecto de la contribuyente en virtud el único texto legal al que el

Servicio puede sujetarse para examinar la exactitud de las declaraciones y verificar la correcta determinación y pagos mensuales de los impuestos contemplados en el Decreto Ley 825 de 1974, esto es, la Ley 18.320, no siendo por ello aplicable al efecto lo dispuesto en el artículo 59 del Código Tributario, como erradamente se sostiene.

**CUARTO:** Finalmente, como cuarto capítulo de normas infringidas, se refieren los artículos 19 al 24 del Código Civil. Al respecto, se estima que la interpretación del fallo afecta a las normas señaladas, ya que si bien el artículo 60 del Código Tributario fue modificado mediante el numeral 15 del artículo 10 de la ley 20.780 letra a) reemplazando su inciso primero incorporando nuevos elementos, conservó el antiguo texto en la parte que consagra la facultad del Servicio de Impuestos Internos para examinar la contabilidad y documentos del contribuyente y de las personas encargadas de retener impuestos, con el fin de verificar la exactitud en las declaraciones presentadas por ellos, así como también de obtener y reunir información de los contribuyentes y de terceros retenedores en el ejercicio de las diversas acciones que le imponen la facultad de aplicación y fiscalización de los impuestos.

El petitorio del recurso consiste en que éste sea acogido, dictando acto continuo y sin nueva vista pero

separadamente la correspondiente sentencia de reemplazo por la cual se revoque la sentencia de primera instancia, confirmando en definitiva los actos administrativos reclamados, con expresa condena en costas.

**QUINTO:** Que para una acertada decisión del presente recurso es necesario tener en consideración que la problemática a resolver por los tribunales de la instancia exigía determinar si el crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado utilizado por la reclamante en períodos tributarios de los años 2013, 2014 y 2015 -que aparece respaldado por facturas emitidas por los supuestos proveedores Inversiones Gamatrans Limitada, Inmobiliaria e Inversiones Expofontar Limitada y Sociedad Inmobiliaria e Inversiones Nueva Pacifico Limitada- es procedente y cumple con los requisitos legales que se establecen para ese tipo de deducciones.

Sobre el particular, es importante tener presente que el reclamante formuló dos alegaciones en su reclamo, una principal y otra subsidiaria. En lo principal solicitó la nulidad de las Liquidaciones reclamadas, por cuanto el proceso de fiscalización se habría iniciado mediante un acto administrativo inválido, ya que el requerimiento de antecedentes emitido por el Servicio conforme al artículo 60 del Código Tributario y notificado mediante acta N°381 no es un proceso de fiscalización, por lo que una vez entregados

los antecedentes requeridos, dicho procedimiento no podía continuar con posteriores Citaciones ni menos con una Liquidación. Como reclamo subsidiario: Fundamenta esta alegación en el hecho de que cada uno de los proveedores observados es un contribuyente no objetado, con su documentación tributaria al día, por lo que no se trata de proveedores ficticios y que cada factura cumple con todos los requisitos legales y reglamentarios.

Se consignan, además, los hechos que no fueron controvertidos en la causa:

1.- Que el reclamante, con giro de paisajismo, confección, preparación y mantención de áreas verdes, es contribuyente del Impuesto de Primera Categoría de la Ley de la Renta.

2.- Que el reclamante es contribuyente del Impuesto al Valor Agregado, obligada a efectuar declaraciones mensuales de impuesto.

3.- Que el reclamante registra en su crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado las facturas 221 y 260 de Inversiones Gamatrans Limitada, las que dan cuenta de traslado de tierra vegetal, arena, gravilla y chancado, por un valor total de \$34.016.700 pagados al contado y en dinero efectivo.

4.- Que el reclamante registra en su crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado las facturas 166, 239, 245, 248, 341, 394, 400, 443 y 537 emitidas por el proveedor Sociedad Inmobiliaria e Inversiones Expofontar Limitada, las que dan cuenta del traslado de tierra y chancado por un valor total de \$68.541.868.- pagados al contado y en dinero efectivo.

5.- Que el reclamante registra en su crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado las facturas 624, 629, 634, 683 766, 784 y 827 emitidas por el proveedor Sociedad Inmobiliaria e Inversiones Nueva Pacífico Limitada, las que dan cuenta de movimiento y traslado de tierra, polvo de roca, grava, gravilla y arena gruesa por un valor total de \$50.853.460 pagados al contado y en dinero efectivo.

**SEXTO:** Que para un mejor entendimiento de las causales de la nulidad sustancial en estudio resulta preciso señalar los antecedentes de la presente causa:

En virtud del cumplimiento del programa regional de fiscalización al IVA e Impuesto a la Renta, mediante Notificación N°381 de 22 de diciembre de 2015, practicada por cédula, conforme a lo dispuesto en la Ley N° 18.320 de 1984 y el artículo 60 del Código Tributario se realizó un requerimiento de antecedentes a la contribuyente, solicitando aportara para su revisión por los periodos enero 2013 a noviembre de 2015 y por los AT 2014 y 2015: **a)** Libro de

compras y ventas, **b)** facturas de proveedores, **c)** facturas de ventas y servicios, **d)** guías de despacho, **e)** libro de ingresos y egresos y **f)** libro de remuneraciones.

A dicho requerimiento se dio cumplimiento en forma parcial, con fecha 18 de febrero de 2016, no aportando en dicha oportunidad el registro de ingresos y egresos y el libro de remuneraciones.

De la revisión practicada a tales antecedentes, se detectó el registro de facturas en distintos periodos respecto de las cuales el contribuyente debía acreditar la efectividad material de las operaciones que ellas consignaban y los demás aspectos relevantes para hacer valer el crédito fiscal.

En razón de lo anterior, con fecha 18 de abril de 2016, se emitió la Citación N°38, de conformidad a los artículos 21 y 63 del Código Tributario, a fin de que la reclamante rectificara, aclarara, ampliara o confirmara sus declaraciones.

La respuesta dada a la citación no resultó suficiente para acreditar requisitos formales y de fondo para la procedencia del crédito fiscal IVA, como tampoco los presupuestos necesarios que debe cumplir para deducirlos como costo de su renta bruta, por lo que se emitieron las liquidaciones 764 a 788, con fecha 30 de agosto de 2016.

El tribunal tributario y aduanero acogió la petición principal de la reclamante, de nulidad de las liquidaciones por haberse iniciado el proceso de fiscalización mediante un acto administrativo inválido, dejando, en consecuencia, sin efecto las liquidaciones antes indicadas, condenando igualmente en costas a la reclamada.

El Servicio de Impuesto Internos apeló a dicha decisión y la Corte de Apelaciones de Temuco confirmó el fallo, con costas del recurso.

**SÉPTIMO:** Que para efectos de resolver adecuadamente el arbitrio en estudio debe tenerse en especial consideración que los juzgadores de la instancia, para acoger el reclamo en la petición principal de la reclamante y desvirtuar los argumentos vertidos por el Servicio de Impuestos Internos, hicieron un exhaustivo análisis en torno a las materias discutidas -en los considerandos octavo a vigésimo primero del fallo de primer grado-, concluyendo ambos sentenciadores que el procedimiento de fiscalización llevado a cabo en este caso por el Servicio de Impuestos Internos y que culminó con la emisión de las liquidaciones números 764 a 788, se efectuó al margen de lo estatuido en las normas legales y en las propias instrucciones impartidas al respecto por la Administración Tributaria, lo que incide en una infracción a los artículos 6° y 7° de la Constitución Política de la

República y 2° de la ley N° 18.575, Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado, en cuanto a que los órganos de la Administración del Estado deben someter su acción a la Constitución y a las leyes, y no tendrán más atribuciones que las que expresamente les haya conferido el ordenamiento jurídico, motivo por el cual se acogió la pretensión principal formulada por la contribuyente, de modo tal que, siendo las liquidaciones reclamadas la culminación de un proceso de fiscalización viciado, correspondía disponer la anulación de las mismas.

A esa conclusión se llegó por los sentenciadores luego de una revisión que empezó por el primer acto administrativo que le fue notificado al contribuyente de conformidad al artículo 60 del Código Tributario, esto es, la Notificación N°381, de 22 de diciembre de 2015 y en la cual se le otorga el plazo de un mes para presentar la documentación solicitada relativa al Impuesto al Valor Agregado, períodos tributarios de enero de 2013 a noviembre de 2015 e Impuesto a la Renta de los años tributarios 2014 y 2015. En la referida Notificación N°381, bajo el acápite de "Lugar y Hora de Presentación" se indica que la misma se efectúa conforme al artículo único de la Ley 18.320.

El artículo 60 del Código Tributario, vigente a la fecha de tramitación de esta causa, modificado en su inciso primero por la Ley 20.780, establecía lo siguiente:

*"Con el objeto de verificar la exactitud de las declaraciones u obtener información, el Servicio podrá examinar los inventarios, balances, libros de contabilidad, documentos del contribuyente y hojas sueltas o sistemas tecnológicos que se hayan autorizado o exigido, en conformidad a los incisos cuarto y final del artículo 17, en todo lo que se relacione con los elementos que deban servir de base para la determinación del impuesto o con otros puntos que figuren o debieran figurar en la declaración. Con iguales fines podrá el Servicio examinar los libros, documentos, hojas sueltas o sistemas tecnológicos que los sustituyan, de las personas obligadas a retener un impuesto. El requerimiento de antecedentes podrá realizarse telefónicamente o por la vía más expedita posible conforme, sin perjuicio de notificar, conforme a las reglas generales, la petición de antecedentes al contribuyente o su representante, indicando las materias consultadas, el plazo otorgado para aportar la información requerida, el que no podrá exceder de un mes contado desde la notificación. En todo caso, ésta deberá consignar que no se trata de un procedimiento de fiscalización. De no entregarse los*

*antecedentes requeridos dentro del precitado plazo, o si los entregados contienen errores o son incompletos o inexactos, el contribuyente podrá subsanar tales defectos, en los plazos que al efecto fije el Director para el ejercicio de la facultad a que se refiere este inciso, sin que al efecto sean aplicables los previstos en el artículo 59.*

*Si transcurridos los plazos a que se refiere el inciso anterior, el contribuyente no diera respuesta o ésta fuera incompleta, errónea o extemporánea, ello sólo se considerará como un antecedente adicional en el proceso de selección de contribuyentes para fiscalización. Sin perjuicio de lo anterior, para establecer si existen antecedentes que determinen la procedencia de un proceso de fiscalización, en los términos a que se refiere el artículo 59, el Servicio podrá requerir toda la información y documentación relacionada con el correcto cumplimiento tributario.*

*El Director Regional podrá disponer que los contribuyentes presenten, en los casos que así lo determine, un estado de situación. Podrá exigirse, además, que este estado de situación incluya el valor de costo y fecha de adquisición de los bienes que especifique el Director Regional.*

*No se incluirán en este estado de situación los bienes muebles de uso personal del contribuyente ni los objetos que*

forman parte del mobiliario de su casa habitación, con excepción de los vehículos terrestres, marítimos y aéreos de uso personal, los que deberán indicarse si así lo exigiere el Director Regional.

La confección o modificación de inventarios podrá ser presenciada por los funcionarios del Servicio autorizados, quienes, además, podrán confeccionar inventarios o confrontar en cualquier momento los inventarios del contribuyente con las existencias reales, pero sin interferir el normal desenvolvimiento de la actividad correspondiente.

Este examen, confección o confrontación deberá efectuarse con las limitaciones de tiempo y forma que determine el Servicio y en cualquier lugar en que el interesado mantenga los libros, documentos, antecedentes o bienes o en otro que el Servicio señale de acuerdo con él. En los casos a que se refieren los incisos cuarto y final del artículo 17, el Servicio podrá efectuar por medios tecnológicos el examen de la contabilidad, libros y documentos que el contribuyente lleve por dichos medios.

El Director o el Director Regional, según el caso, podrá ordenar que el inventario se confronte con el auxilio de la fuerza pública, cuando exista oposición de parte del contribuyente.

*Con el fin de llevar a efecto la medida de que trata el inciso anterior, el funcionario encargado de la diligencia podrá recurrir al auxilio de la fuerza pública, la que le será concedida por el Jefe de Carabineros más inmediato sin más trámite que la exhibición de la resolución que ordena dicha medida, pudiendo procederse con allanamiento y descerrajamiento si fuere necesario.*

*Para la aplicación, fiscalización o investigación del cumplimiento de las leyes tributarias, el Servicio podrá pedir declaración jurada por escrito o citar a toda persona domiciliada dentro de la jurisdicción de la oficina que la cite, para que concurra a declarar, bajo juramento, sobre hechos, datos o antecedentes de cualquiera naturaleza relacionados con terceras personas. Estarán exceptuados de estas obligaciones, salvo en los casos de sucesión por causa de muerte o comunidades en que sean comuneros los parientes, el cónyuge, los parientes por consanguinidad en la línea recta o dentro del cuarto grado de la colateral, el adoptante, el adoptado, los parientes por afinidad en la línea recta o dentro del segundo grado de la colateral de dichos terceros. Además estarán exceptuadas de estas obligaciones las personas obligadas a guardar el secreto profesional.*

*No estarán obligadas a concurrir a declarar las personas indicadas en el artículo 300 del Código Procesal Penal, a las cuales el Servicio, para los fines expresados en el inciso precedente, deberá pedir declaración jurada por escrito".*

Por su parte, el artículo 59 del Código Tributario establecía, en lo pertinente, lo siguiente:

*"Dentro de los plazos de prescripción, el Servicio podrá examinar y revisar las declaraciones presentadas por los contribuyentes. Cuando se inicie una fiscalización mediante requerimientos de antecedentes deberán ser presentados al Servicio por el contribuyente, se dispondrá del plazo de 9 meses, contados desde que el funcionario a cargo de la fiscalización certifique que todos los antecedentes solicitados han sido puestos a su disposición para, alternativamente, citar para los efectos referidos en el artículo 63, liquidar o formular giros".*

Finalmente, el artículo 63 establecía:

*"El Servicio hará uso de todos los medios legales para comprobar la exactitud de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y para obtener las informaciones y antecedentes relativos a los impuestos que se adeuden o pudieren adeudarse.*

*El Jefe de la Oficina respectiva del Servicio podrá citar al contribuyente para que, dentro del plazo de un mes, presente una declaración o rectifique, aclare, amplíe o confirme la anterior. Sin embargo, dicha citación deberá practicarse en los casos en que la ley la establezca como trámite previo. A solicitud del interesado dicho funcionario ampliará este plazo, por una sola vez, hasta por un mes. Esta facultad podrá ser delegada en otros jefes de las respectivas oficinas.*

*Cuando del tenor de la respuesta a la citación o de los antecedentes aportados resulte necesario solicitar al contribuyente que aclare o complemente su respuesta y, o presente antecedentes adicionales respecto de los impuestos, períodos y partidas citadas, podrá requerírsele para que así lo haga, dentro del plazo de un mes, sin que ello constituya una nueva citación. Los antecedentes requeridos en el ejercicio de esta facultad y que no fueren acompañados dentro del plazo indicado serán inadmisibles como prueba en el juicio, en los términos regulados en el inciso duodécimo del artículo 132 de este mismo Código.*

*La citación producirá el efecto de aumentar los plazos de prescripción en los términos del inciso 4° del artículo 200 respecto de los impuestos derivados de las operaciones que se indiquen determinadamente en ella".*

Se han transcrito íntegramente las normas antes indicadas con el objeto de establecer su real sentido y alcance, para poder diferenciarlas unas de otras o establecer, por el contrario, que todas son formas igualmente legítimas de fiscalización que tiene el Servicio, siendo, por ende, irrelevante que un proceso de fiscalización se inicie por el artículo 59 o 60 del Código Tributario.

Lo cierto es que del análisis pormenorizado de las normas antes anotadas se constata que el artículo 60 regula la facultad del Servicio de recabar información, examinar y verificar la contabilidad y demás antecedentes de los contribuyentes y personas obligadas a efectuar retenciones, indicando la norma en análisis que la petición de antecedentes deberá indicar la materias consultadas, el plazo otorgado para aportar la información requerida, el que no podrá exceder de un mes, debiendo consignar "que no se trata de un procedimiento de fiscalización". Dispone también dicha norma que, en caso que el contribuyente no diera respuesta o ésta fuera incompleta, errónea o extemporánea, ello sólo se considerará como un antecedente adicional en el proceso de selección de contribuyentes para fiscalización.

Por lo tanto, aparece con claridad que dicho requerimiento o petición de antecedentes no constituye el inicio de un procedimiento de auditoría tributaria, y por

consiguiente no procede dar aplicación a lo dispuesto en el artículo 59 del Código Tributario -que, por su parte es el requerimiento de antecedentes que se practica con el fin de dar inicio a un proceso de fiscalización- ni impone al organismo fiscalizador la obligación legal de emitir un acto administrativo como una citación, liquidación o giro, ni tampoco sujetarse a las limitaciones establecidas en la ley N° 18.320, ya que precisamente el objetivo del requerimiento de antecedentes practicado de conformidad al artículo 60 es el de verificar la exactitud de las declaraciones presentadas u obtener información de los contribuyentes requeridos y no dar inicio a un procedimiento de fiscalización.

Se trata, además, de un procedimiento desformalizado, al que incluso la ley autorizaba que se realizara telefónicamente por el Servicio y tiene como objeto generar una instancia previa que evite el inicio de una fiscalización.

Además, si bien en el caso de autos se practicó el requerimiento de conformidad a lo dispuesto en el artículo 60 del Código Tributario, no se señaló en dicha actuación que tal solicitud no constituye el inicio de un procedimiento de fiscalización, omitiéndose dicho requisito formal y, por otro lado, se señaló que la notificación se practicaba de

conformidad a la ley N° 18.320, situación que tampoco se contempla en la norma citada.

Hay, en consecuencia, una gran diferencia entre iniciar un procedimiento de conformidad al artículo 60 que hacerlo por el artículo 59, con efectos relevantes no sólo en lo que respecta a los plazos que tiene el Servicio para sus actuaciones, sino que, además, para el propio contribuyente, quien puede verse privado de prueba en el procedimiento judicial, si no cumple con la remisión de antecedentes en la instancia de la citación, como consigna el artículo 63 del mismo cuerpo legal.

Sobre el particular, cabe agregar, además, que la Citación N° 38, que se practicó el 18 de abril de 2016, “para efectos de lo dispuesto en el artículo 63”, a fin de que el contribuyente “aclarara, ampliara o confirmara sus declaraciones de IVA y Renta”, es precisamente el antecedente a las Liquidaciones que se reclaman y constituye un acto emitido sin haberse iniciado un proceso de fiscalización formal y sin que se haya comunicado al contribuyente el inicio de este procedimiento. Sin embargo, esta actuación tiene una evidente conexión con la Notificación 381 de 22 de diciembre de 2015, si se realiza para “aclarar, ampliar o confirmar sus declaraciones”. Por lo tanto, se puede concluir que el proceso de fiscalización se inició en este caso con

una notificación en virtud del artículo 60 del Código Tributario, lo que resulta contrario a derecho, en el entendido que la Notificación N° 381, por la cual se le requirieron antecedentes al contribuyente, no era la vía idónea para hacerlo, sino que sólo constituye un antecedente que permite que el Servicio pueda examinar información contable en forma previa y que lo habilita, en el caso que el contribuyente califique, para dar inicio a un proceso de fiscalización mediante el requerimiento de antecedentes de conformidad con el artículo 59 del Código Tributario.

Según aparece de manifiesto de lo antes razonado, se coincide con los sentenciadores del grado en el sentido que la Notificación N° 381, de 22 de diciembre de 2015, que sirve de antecedente inmediato y directo a la Citación N° 38, de 18 de abril de 2016, fundamento, a su vez, de las liquidaciones reclamadas, fue un requerimiento de antecedentes practicado por el Servicio de conformidad al artículo 60 y, por lo tanto, no puede considerarse como una notificación efectuada de conformidad a la ley N° 18.320 ni tampoco estimarse como el acto que dio inicio a un proceso de fiscalización. Por eso el Servicio incurrió en un error de procedimiento al momento de emitir la Citación N° 38 y dar inicio al proceso de fiscalización que culminó con la emisión de las Liquidaciones, por cuanto si el fiscalizador actuante

determinó que el contribuyente Empresa Comercial y de Servicios Julio Valverde Bello E.I.R.L. calificaba para dar inicio a una revisión en el marco de un procedimiento de fiscalización, debió practicar un requerimiento de conformidad al artículo 59 del Código Tributario, para luego practicar la respectiva Citación y emitir las Liquidaciones, en caso que así procediere. Obrar en sentido diverso privó al acto de su materialidad sustancial razón por la cual se trata de una actuación viciada y por ende nula, que ha vulnerado los principios de legalidad y juridicidad que deben inspirar las actuaciones de los órganos de la Administración del Estado.

Como reiteradamente lo ha sostenido esta Corte (v.gr. Rol N° 17.285-2013), los vicios que pueden eventualmente provocar la nulidad de un acto administrativo son: la ausencia de investidura regular del órgano respectivo, la incompetencia de éste, la inexistencia de motivo legal o motivo invocado, la existencia de vicios de forma y procedimiento en la generación del acto, la violación de la ley de fondo atinente a la materia y la desviación de poder.

De esta manera, conforme con los antecedentes consignados en los fundamentos anteriores de este fallo, es incuestionable que de las irregularidades recién enumeradas que afectan al acto administrativo, la alegada en este

proceso es aquella referida a la violación de ley; vicio que se configura cuando, entre otras hipótesis, el contenido del acto impugnado no concuerda con aquél que se ha previsto por la ley en cuya virtud se ha dictado, lo que aparece de manifiesto en este caso, en que se ha utilizado la norma del artículo 60 que expresamente señala que no constituye una fiscalización y que tiene un procedimiento con objetivos, fines y mecanismos claramente establecidos, para iniciar un proceso de fiscalización.

Finalmente y en relación al principio de trascendencia, cabe reiterar el análisis de esta Corte, que postula, como entre otras se ha previsto en sentencia recaída en causa Rol N° 16.706-2014: “Que, en la doctrina del derecho procesal, el denominado ‘principio de trascendencia’ supone en célebres palabras de Couture, que ‘las nulidades no tienen por finalidad satisfacer pruritos formales, sino enmendar los perjuicios efectivos que pudieran surgir de la desviación de los métodos de debate cada vez que esta desviación suponga restricción de las garantías a que tienen derecho los litigantes. Tal como apunta Alsina, la ineficacia que se sigue de la nulidad debe tener una finalidad práctica, no procediendo la nulidad por la nulidad misma’. (Gorigoitia Abbott, Felipe, “El perjuicio reparable solo por la declaración de nulidad como estándar de invalidez de las

actuaciones procesales civiles", Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso XL, Valparaíso, Chile, 2013, 1er Semestre, pág. 579)"; resulta claro que en este caso se causa un perjuicio al contribuyente con la actuación defectuosa del Servicio de Impuestos Internos, quien, per se, se encuentra en una situación de desequilibrio o desventaja frente al aparato estatal, por lo que resulta fundamental que se le puedan otorgar todas las garantías del debido proceso tributario.

**OCTAVO:** Que así entonces, habiéndose efectuado por los jueces del fondo una correcta aplicación de la normativa atinente al caso en estudio, y no configurándose, en consecuencia, los errores de derecho pretendidos por la impugnante, su arbitrio será desestimado.

Y visto, además, lo dispuesto en los artículos 145 del Código Tributario, 767, 772 y 782 del Código de Procedimiento Civil, **se rechaza** el recurso de casación en el fondo deducido por el Servicio de Impuestos Internos en contra de la sentencia de doce de diciembre de dos mil dieciocho, dictada por la Corte de Apelaciones de Temuco.

**Se previene** que el Abogado Integrante señor Valdivia considera que el vicio de legalidad no corresponde a la violación de la ley, sino a una especie de desviación de poder referida a la instrumentalización indebida de un

procedimiento administrativo concebido como incentivo a la colaboración del contribuyente, en lugar de la instrucción de un procedimiento de fiscalización propiamente tal, vicio designado en doctrina como desviación de procedimiento.

Regístrese y devuélvase, con su custodia.

Redacción a cargo del Ministro Sr. Simpértigue.

Rol N° 2.818-2019.

Pronunciado por la Tercera Sala de esta Corte Suprema integrada por los Ministros (as) Sr. Jean Pierre Matus A., Sr. Diego Simpértigue L. y Sra. Dobra Lusic N. (s) y por los Abogados Integrantes Sra. María Angélica Benavides C. y Sr. José Valdivia O. No firma, no obstante haber concurrido a la vista y al acuerdo de la causa, la Ministra Sra. Lusic por haber concluido su período de suplencia.