

Santiago, nueve de junio de dos mil veinticinco.

Vistos y teniendo presente:

1° Que, el abogado don Arturo Espinoza, en representación del contribuyente, deduce recurso de casación en el fondo en contra de la sentencia de fecha 3 de julio de 2024 que confirmó la sentencia apelada de 29 de diciembre de 2022, pronunciada por el Tribunal Tributario y Aduanero del Maule que rechazó la reclamación interpuesta.

2° Que, por el recurso de nulidad sustancial denuncia la vulneración del artículo 132 del Código Tributario, artículo 35 de la Ley de Impuesto a la Renta y los artículos 19 N° 20, artículo 63 N° 14 y 65, N° 1 de la Constitución Política de la República.

Señala básicamente en su recurso que la sentencia recurrida, al confirmar la de primera instancia, incurre en vicio de nulidad porque el sistema de valoración de la prueba conforme a la sana crítica no permite ni faculta al tribunal arribar a una conclusión libre y arbitraria, ni menos confundirlo con el sistema de prueba libre en que los hechos se acreditan por cualquier medio. Juez de instancia aplicó malamente las máximas de la experiencia, cuando debía anular liquidaciones por no aplicación del artículo 35 de la ley de impuesto a la renta: En el considerando vigésimo de la referida sentencia, el juez erróneamente afirma que de los antecedentes de la Citación N° 26, que rola a fojas 203 y siguientes, es posible concluir, contrario a lo sostenido por la reclamante, que el órgano fiscalizador dispuso de la documentación necesaria para efectuar la auditoría a los registros

contables y tributarios, lo que no es efectivo, obviando en su análisis de la prueba, lo reconocido por el propio SII, en página 2 de la contestación del reclamo, que recibió parcialmente la información solicitada, del contribuyente, según se expuso en el número románico I, N° 4 de esta presentación.

Agrega que el juez en el análisis del material probatorio rendido en la causa se apartó en forma notoria del examen reflexivo y concordante con la lógica, los conocimientos afianzados por la ciencia y técnicas o por las máximas de la experiencia.- Por esta razón es susceptible de ser revisada por la vía de la casación la sentencia de la Corte de Apelaciones, puesto que se infringieron las pautas propias del sistema de la prueba razonada, inobservancia que sólo dio paso a una valoración puramente personal, provocando, en último término, un fallo arbitrario.

3° Que, la sentencia recurrida al confirmar íntegramente el fallo de primera instancia, deja asentado en su considerando vigésimo *“En efecto, tal como se desprende de los antecedentes de la Citación N° 26, que rola a fojas 203 y siguientes, es posible concluir, contrario a lo sostenido por la reclamante, que el órgano fiscalizador dispuso de la documentación necesaria para efectuar la auditoría a los registros contables y tributarios, respecto de los períodos liquidados, la que según se indica, fue solicitada mediante Notificación N° 109, de fecha 25.09.2019, respecto del Impuesto al Valor Agregado, la que fue cumplida, aunque fuera del plazo legal, en su totalidad; y a través de la Notificación N° 2 del 29.01.2020, respecto del Impuesto de Primera Categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta y del Impuesto Único del artículo 21 de la referida norma legal, por los*

años tributarios 2017, 2018 y 2019, respecto de la cual dio cumplimiento parcial, y también fuera del plazo ampliado, al presentar según, se indica, sólo los registros contables de los años comerciales 2017 y 2018, lo que es reconocido por el reclamante en la etapa procesal, especialmente, a fojas 153 y siguientes, donde solicitó exhibición de los documentos en poder del Servicio de Impuestos Internos. Lo anterior, sumado a la prueba testimonial rendida en autos, por doña SUSANA DE LOS ÁNGELES FICA MONROY, RUT N° 10.459.005-5, que rola a fojas 193 y siguientes, no hace más que confirmar la entrega de antecedentes al órgano fiscalizador, tales como libros de compras y ventas, facturas, borradores de libro diario y balances, entre otros y, si bien la testigo declaró que no hizo entrega de los respaldos de los registros contables, pese a que no especificó cuáles serían los respaldos omitidos, en concepto de este sentenciador ello no es obstáculo, en el caso de autos, para determinar la Base Imponible del Impuesto de Primera Categoría de forma clara y fehaciente, por cuanto según se acredita, el órgano fiscalizador sí contó con libros de compras y ventas, facturas de proveedores, libros diarios año 2017 y 2018, balance general años 2017 y 2018, entre otros, documentación que fue aportada por la reclamada y se encuentra en la Custodia del Tribunal bajo el N° T-2-2022.

Así las cosas, según se observa, la documentación aportada por el reclamante en la instancia administrativa permitió al órgano fiscalizador revisar la determinación de la base imponible, oportunidad en que incluso detectó irregularidades, como fue el cuestionamiento de algunas facturas de proveedores, lo que, según consta en autos, fue informado al contribuyente a través de la

Citación N° 26, que rola a fojas 203 y siguientes. En definitiva, la documentación aportada al órgano fiscalizador, tales como libros de compras y ventas, facturas, borradores de libro diario y balances, son antecedentes que conforme a las máximas de la experiencia sirven de base para la auditoría y permiten, razonablemente, formarse una opinión respecto de la veracidad de las operaciones que da cuenta el contribuyente. Según se desprende del caso, para el órgano fiscalizador, la contabilidad resultaba fidedigna, salvo el registro particular de determinadas facturas, respecto de las cuales solicitó acreditar la efectividad de dichas operaciones, lo que fue requerido a través de la citación antes referida. Sin embargo, según consta en el proceso, el reclamante, en respuesta a la citación, optó por rectificar los créditos fiscales cuestionados, sin dar respuesta alguna en relación con los efectos en la determinación de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría, constituyendo así partidas rechazadas, las que fueron agregadas a través de las liquidaciones de autos. Ahora bien, en cuanto a lo señalado por la parte reclamante, en las observaciones a la prueba, que rolan a fojas 272 y siguientes, en el sentido que el órgano fiscalizador no contó con la contabilidad en hojas timbradas, cabe señalar que dicha observación debe ser desestimada de plano, por cuanto se trata de documentación que fue aportada por el propio contribuyente al órgano fiscalizador y no puede pretender, en esta instancia jurisdiccional, desconocer la autenticidad de la misma, menos aun cuando el órgano fiscalizador, probablemente en virtud de la presunción del actuar de buena fe del contribuyente, no presentó ningún reparo a la misma. En otro orden de cosas, cabe hacer presente que, si bien en la Citación N° 26, que rola a fojas 203 y siguientes, no se especifica determinadamente la documentación

solicitada, sí se indica, en los antecedentes, que debe presentar todos los medios de prueba, que le permitan acreditar las impugnaciones efectuadas por el Servicio, tales como: cheques con que efectuó los pagos; documentos de ingreso de los materiales que consignan las facturas impugnadas; contratos con los proveedores relacionados con las facturas impugnadas; y documentación y pagos de los servicios de transporte que trasladaron las mercaderías. En virtud de lo anterior, es evidente que lo que se solicitó al reclamante fue que, con la documentación legal respectiva, acreditara y probara fehacientemente la efectividad de las adquisiciones o la utilización de servicios que le darían derecho a los créditos fiscales y costos inherentes a las adquisiciones que consignan las facturas impugnadas por estimar el órgano fiscalizador que se tratarían de facturas falsas. Así las cosas, la alegación del reclamante resulta infundada, por cuanto, según se desprende, lo que motivó las liquidaciones de autos, fue la falta de acreditación de las facturas objetadas, ante lo cual, tal como lo reconoce el recurrente en su reclamación, nada dijo en respuesta a la citación, situación que se repite en esta instancia jurisdiccional, dado que tampoco alegó ni acreditó la efectividad de las operaciones que dan cuenta las facturas VIGÉSIMO PRIMERO: Que, a mayor abundamiento, del análisis de la prueba rendida en autos, en particular, de los antecedentes de las Liquidaciones que rolan a fojas 1 y siguientes, en concordancia, según se desprende de la Citación N° 26, de fojas 203 y siguientes, se logra establecer que lo que motivó las liquidaciones fue el rechazo del costo que dan cuenta las facturas que en ellas se cuestionan, producto que el reclamante no los acreditó en sede administrativa, con la documentación legal respectiva, así como tampoco probó, fehacientemente, la efectividad de las

adquisiciones o la utilización de los servicios que le dan derecho a utilizar los respectivos costos. En resumen, lo que se cuestiona en las liquidaciones de autos es la falta de acreditación de algunos costos, en particular, que el órgano fiscalizador requirió producto de la revisión. Por su parte, según se observa, a través de la Citación N° 26, se instó al reclamante, para que rectificara, aclarara, ampliara o confirmara sus declaraciones de impuestos de acuerdo con el detalle que en ella se entrega, haciendo presente que, de no ser justificadas, se gravarían con todos los impuestos que procedan, debidamente reajustados, cuando así correspondiere. Además, se establece, claramente, que se rechaza el costo y/o gastos, por estar respaldado con facturas falsas. Así las cosas, lo que correspondía al reclamante era, en respuesta a la Citación, desvirtuar las referidas imputaciones. Sin embargo, este deja claro, en su reclamación, que en sede administrativa no respondió nada en relación con el rechazo del costo, situación que tampoco ha sido invocada ni menos acreditado en sede jurisdiccional.”

A continuación respecto de la segunda alegación del contribuyente, el sentenciador señaló “VIGÉSIMO QUINTO: Que, en cuanto a esta segunda alegación de la reclamante, cabe señalar que, conforme a los antecedentes probatorios de autos, analizados según las reglas de la sana crítica, este sentenciador concluye que también deberá ser desestimada, por cuanto no acreditó su pretensión en los términos planteados. En efecto, el punto de prueba N° 2, fijado a fojas 112 y vuelta, el cual fue reemplazado mediante resolución de fojas 139 y siguientes, en virtud del recurso de reposición interpuesto por la parte reclamada, establece: “2) Ventas de la contribuyente reclamante respecto de las

cuales las liquidaciones de autos no habrían considerado el correspondiente costo. Acreditación de los respectivos costos, su pago efectivo y la relación directa de éstos con las ventas consignadas en las facturas objetadas.”. En virtud de lo anterior, la reclamante tenía la oportunidad procesal de acreditar, entre otros, cuales fueron las ventas que, producto de las liquidaciones de autos, habrían quedado sin costo. Sin embargo, de la prueba rendida, tanto de los archivadores con Órdenes de Compras que se encuentran en la Custodia del Tribunal bajo el N° T-1-2022; como de los Libros de Compras y Ventas y facturas, entre otros, que forman parte de la Custodia del Tribunal bajo el N° T-2-2022; y de la prueba testimonial rendida en autos, por doña SUSANA DE LOS ÁNGELES FICA MONROY, RUT N° 10.459.005-5, que rola a fojas 193 y siguientes, no es posible para este Tribunal determinar, ni mucho menos validar, cuáles son las ventas que estarían asociadas a las facturas cuestionadas en autos, atendido a que no se acompañó, entre otros, el detalle y la correlación entre los productos vendidos y las compras asociadas. VIGÉSIMO SEXTO: Que, a mayor abundamiento, cabe hacer presente que el reclamante centró su alegación en que el procedimiento del órgano fiscalizador, consistente en agregar a la base imponible declarada el valor neto de las facturas cuestionadas, hacía dejar parte de sus ventas sin costo, pero sin detallar cuáles de estas tendrían dicha condición, en circunstancias que debió acreditar, conforme al fundamento de las liquidaciones reclamadas, la efectividad de las operaciones que daban cuenta las facturas cuestionadas, vale decir, desvirtuar la falsedad imputada. A lo que se debe agregar que corresponde al contribuyente ejercer el derecho de rebajar los costos y/o gastos necesarios para producir la renta, con la documentación respectiva que lo sustenta y, en caso de

objecciones por parte del órgano fiscalizador, desvirtuarlas conforme a los medios de prueba que permite la ley.”

4° Que, del tenor del libelo que contiene la casación en estudio se constata que el recurrente no cuestiona propiamente la aplicación del derecho atinente a la materia, desde que los fundamentos esenciales del recurso dicen relación con el alcance y sentido que corresponde conferir a la prueba rendida en autos.

Cabe destacar que, lo cuestionado por el recurrente en relación al alcance y valoración de la prueba, se agotó con la determinación que a ese respecto hicieron los jueces del fondo en el análisis y valoración que efectuaron; de manera que lo esbozado por la recurrente que sugiere algo distinto de lo asentado por los sentenciadores, contraría cuestiones inamovibles en el fallo que impugna, cuestión que impide que el recurso pueda prosperar adolecer de manifiesta falta de fundamento.

5° Que, se debe tener presente además que el sistema de valoración probatoria denominado de sana crítica se ha impuesto a los jueces la obligación de observar los parámetros que imponen las reglas de la lógica, las máximas de la experiencia y el conocimiento científico afianzado, en lo que se refiere al modo de apreciar las probanzas y a la obtención de las subsecuentes conclusiones.

Las reglas de la lógica están compuestas, en síntesis, por la regla de la identidad, mediante la cual se asegura que una cosa sólo puede ser lo que es y no otra; la regla de la (no) contradicción, por la que se entiende que una cosa no puede entenderse en dos dimensiones, como ser falsa o verdadera, al mismo

tiempo; la regla del tercero excluido, la cual establece que entre dos proposiciones en la cual una afirma y otra niega, una de ellas debe ser verdadera; y, la regla de la razón suficiente, por la cual cualquier afirmación o proposición que acredite la existencia o no de un hecho debe estar fundamentada en una razón que la acredite suficientemente.

La segunda regla, conocida como máximas de la experiencia, se refiere a un criterio objetivo, interpersonal o social que es patrimonio del grupo social, de la psicología, de la física y de otras ciencias experimentales.

Finalmente, la tercera regla obedece al denominado conocimiento científico afianzado. Esta hace alusión a saberes técnicos, que han sido respaldados por el mundo científico. Por su propia naturaleza, este conocimiento también goza del mismo carácter objetivo que las reglas de la lógica.

6° Que, ahora bien, dado que la sana crítica se compone de un conjunto restringido, o al menos no ilimitado de reglas de apreciación de la prueba -aunque sí volubles en el tiempo, como lo son los conocimientos científicamente afianzados y las máximas de la experiencia-, los recursos que se afinquen en la infracción de las normas que consagran la sana crítica como sistema de valoración, para tener éxito, necesariamente deben precisar: a) qué específica regla o reglas de la lógica, de la experiencia o del conocimiento científico fueron transgredidas o desatendidas, b) cómo se produjo esa infracción en relación a un o unos determinados elementos probatorios legalmente incorporados al juicio y, c) la manera en que la regla de la sana crítica vulnerada, correctamente aplicada, perentoriamente debió llevar al sentenciador a dar por cierto el hecho o circunstancia que interesa al recurrente, establecido el cual, no puede sino

accederse a su pretensión, todo ello en cumplimiento de lo mandado en el artículo 772 N°s. 1 y 2 del Código de Procedimiento Civil, que requiere que el escrito en que se deduzca el recurso de casación en el fondo exprese en qué consiste el o los errores de derecho de que adolece la sentencia recurrida y de qué modo ese o esos errores de derecho influyen sustancialmente en lo dispositivo del fallo

Tales exigencias resultan insoslayables e inexcusables, pues de lo contrario, una denuncia genérica de apartamiento o desatención a *“las reglas de la experiencia, de la lógica y del razonamiento jurídico”*, pasaría por alto que los principios de la lógica, las máximas de la experiencia y los conocimientos científicamente afianzados, constituyen sólo acotados límites al ejercicio de la libertad de apreciación entregada a los jueces, razón por la que mientras ellos no sean sobrepasados, impera dicha libertad, sin perjuicio del deber de motivar y razonar sus conclusiones. En otras palabras, no basta, con afirmar que la valoración del material probatorio que realiza la sentencia contradice las reglas de la sana crítica, pues de aceptarse ello, importaría que esta Corte debería abocarse a una revisión general y total de lo discernido por los recurridos en tal labor de valoración con el objeto de dilucidar si alguna regla de la sana crítica -que el recurso no precisa- ha sido quebrantada, transformando de ese modo a este arbitrio estricto y excepcional de casación, en un recurso de apelación y a esta Corte en un tribunal de instancia.

7° Que, despejado lo anterior, en esta parte el recurso está lejos de cumplir con los extremos antes anotados.

En efecto, el recurso más bien cuestiona un aspecto que, si bien se engarza con la sana crítica, no constituye una regla de la misma, pues aun cuando es

cierto que toda la prueba rendida en el juicio debe ser valorada conforme a las reglas de la sana crítica y dicha valoración, cualquiera sea el resultado al que conduzca, debe expresarse o reflejarse en la motivación del fallo, la falta de ésta no constituye una transgresión a una regla de la sana crítica, sino únicamente un defecto de fundamentación y, por ende, un defecto de forma y no de fondo.

Por estas consideraciones y de conformidad, además, con lo que disponen los artículos 767 y 782 del Código de Procedimiento Civil, se declara **inadmisible** el recurso de casación en el fondo interpuesto por el contribuyente en contra de la sentencia de quince de abril dos mil veinticuatro, dictada por la Corte de Apelaciones de Santiago en la causa Rol 43-2024.

Regístrese y devuélvase.

Rol N° 16890-2024.